



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 10-01-2022

Αριθμός Απόφασης: 31



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ.//09-07-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για το φορ. έτος 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. προσαλλόμενη Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2020, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 30.074,79€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ./11-06-2021 (αρ. φακέλου : Θ-.../2020) δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώνοντας ως σύζυγος του αποβιώσαντα ποσοστό 25% σε : α) 4.000 ονομαστικές μετοχές της εταιρίας με ΑΦΜ, συνολικής αξίας κατά το καταστατικό συμβόλαιο 25 ευρώ έκαστης μετοχής και (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003) αξίας ανά μετοχή 27,64€ και για το σύνολο των 4.000 μετοχών ποσού 110.560,00€ και β) σε 10.000 ονομαστικές μετοχές στην εταιρία και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, συνολικής αξίας κατά το καταστατικό συμβόλαιο 25 ευρώ έκαστης μετοχής και (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003) αξίας ανά μετοχή 148,05€ και για το σύνολο των 10.000 μετοχών ποσού 1.480.500,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ήταν **εσφαλμένος ο υπολογισμός** της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων για τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που αφορά τον αντικειμενικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς των 10.000 ονομαστικών μετοχών της μη εισηγμένης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση αφενός των αρχών της φοροδοτικής ικανότητας και ισότητας του φόρου που απορρέουν από το αρ. 4 παρ. 1 & 5 του Συντάγματος και αφετέρου των διατάξεων του αρ. 17 του Συντάγματος καθώς και του αρ. 1§1 του Α' πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ
2. Βάσει της από 20-10-2020 έκθεσης ορκωτού λογιστή η αξία των μετοχών της ανωτέρω εταιρίας ανέρχεται στο ποσό των 77,89€ για το έτος 2019 και 79,30€ για το έτος 2018. Ωστόσο η φορολογική αρχή για τον υπολογισμό της αξίας της μετοχής εφάρμοσε την παρ. 4 του αρ. 12 του ν. 2961/2001 και κατ' επέκταση της ΠΟΛ 1055/2003 και όχι την παρ. 2 του αρ.

12 του ν. 2961/2001, ως όφειλε.

3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε χωρίς νομικό έρεισμα και ειδικότερα εκδόθηκε βάσει της ανωτέρω κανονιστικής διοικητικής πράξης, η οποία εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου..”

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».*

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».*

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».*

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».*

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§1 του ν. 2961/2001: 1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001: «Αξία ακινήτων»

A. Αγοραία αξία

«Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, κληρονομιάς ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.[...]

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.[...]

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12§2,4 του ν. 2961/2001: «2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών. «4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. **Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.** Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους.

Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 44§1 του ν. 2961/2001: «1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1055/2003**: «Ι. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή κληρονομιάς ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως:

A. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί:

α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και

β) η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων).

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων

α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων κάθε πηγής των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών.

β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται:
αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό (30%).

ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας του τελευταίου μήνα του ημερολογιακού έτους πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$$\alpha = R \times \frac{1 - u^n}{i}$$

Όπου,

- α = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή, και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης.

- R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.

- n = το μελλοντικό χρονικό διάστημα, για το οποίο προσδοκείται το υπερκέρδος.

$$= \frac{u^n}{(1+i)^n}$$

η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι ένα λεπτό του ευρώ.

- i = το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης :

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλίο αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων

α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 10](#) του ν. [2961/2001](#) . Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

β) Η φορολογητέα αξία των μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ισούται με την αγοραία αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του [άρθρου 9](#) του ν. [2961/2001](#).

γ) Η φορολογητέα αξία των μεταφορικών μέσων, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 9](#) του ν. [2961/2001](#).

1.3. Προσδιορισμός αξίας λοιπών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού

α) Η αξία των αποθεμάτων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποιήσει η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης.

γ) Η αξία των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά τη μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Α) και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Α).[...]

Δ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ, ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ή ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η φορολογητέα αξία των εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε επιχείρηση εξευρίσκεται αν η αξία, που προκύπτει κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α, Β και Γ, πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Πρωτ. 1068130/449/Α0013/18-07-20003: «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ 1055»: 1. Με το νέο τρόπο υπολογισμού, η φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων επιχειρήσεων, μεριδίων ή μερίδων κ.λπ. προσδιορίζεται ως εξής:

Προκειμένου για **ολόκληρη επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής που τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας** του ΚΒΣ ή που **δεν** τηρεί **βιβλία**, φορολογητέα αξία είναι το **άθροισμα των ιδανικών κεφαλαίων** και της **καθαρής θέσης της επιχείρησης** (δηλαδή της διαφοράς της αξίας των παγίων μεταξύ του χρόνου απόκτησης και του χρόνου μεταβίβασης και της αξίας των εμπορευμάτων και λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, μειωμένων κατά την αξία των στοιχείων του παθητικού, δηλαδή των υποχρεώσεων της επιχείρησης).

Προκειμένου για **ολόκληρη επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ**, φορολογητέα αξία είναι το **άθροισμα των ιδανικών κεφαλαίων και της καθαρής θέσης της επιχείρησης** (δηλαδή της διαφοράς της αξίας των παγίων μεταξύ του χρόνου απόκτησης και του χρόνου μεταβίβασης και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης).

Για τον προσδιορισμό της αξίας **εταιρικών μερίδων, ποσοστών συμμετοχής** και μεριδίων των πιο πάνω επιχειρήσεων, η αξία ολόκληρης της επιχείρησης, όπως προσδιορίζεται κατά τα πιο πάνω, πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής που μεταβιβάζεται (π.χ. ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 25% στην Ο.Ε. δωρίζει το μερίδιο του: θα υπολογισθεί η αξία ολόκληρης της Ο.Ε. και θα η αξία αυτής πολλαπλασιασθεί επί 25%).[...]

Ειδικότερα, για τον υπολογισμό των παγίων και των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ακίνητα

Στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων θα προστεθεί η υφισταμένη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 (δηλαδή η αγοραία ή αντικειμενική αξία κατά περίπτωση, ανάλογα αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου ισχύει ή δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας του), και της αξίας κτήσης των ακινήτων, με τις όποιες αναπροσαρμογές, όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης.

β) Αποθέματα

Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής, λαμβάνεται υπόψη ποσοστό 10% επί των αγορών των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου της μεταβίβασης έτους. Αν η επιχείρηση έχει διενεργήσει απογραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας πριν από τη μεταβίβαση απογραφής.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, δεν υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των αναλώσιμων υλικών.

Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις, υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου από τη μεταβίβαση έτους.

γ) Απαιτήσεις

Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών, που διενεργούν χονδρικές και λιανικές ή αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις, λαμβάνεται ποσοστό 10% μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων, που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος που προηγείται της μεταβίβασης (δηλαδή επί λιανικών πωλήσεων δεν υπολογίζονται απαιτήσεις). Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις (παροχή υπηρεσιών και εμπορία ή παραγωγή αγαθών) το ποσοστό 10% υπολογίζεται μόνον επί των χονδρικών πωλήσεων του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

δ) Μηχανολογικός εξοπλισμός, μηχανήματα

Στο λογαριασμό αυτό περιλαμβάνεται ο μηχανολογικός εξοπλισμός της επιχείρησης (μηχανήματα, εργαλεία, τεχνικές εγκαταστάσεις κ.λπ.) μόνιμα εγκατεστημένος ή κινητός, ο οποίος χρησιμοποιείται για την παραγωγή των προϊόντων ή την εκτέλεση των εργασιών.

Η τυχόν υφιστάμενη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας αυτών κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης θα προστεθεί στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων.

Για τον προσδιορισμό της τρέχουσας αξίας τους εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.[2961/2001](#), δηλαδή πρέπει να εξετάζεται το είδος των μηχανημάτων, η κατάσταση στην οποία βρίσκονται κατά το χρόνο μεταβίβασης, ο προσδοκώμενος χρόνος παραγωγικής λειτουργίας μέχρι την ακρήστευσή τους, η τεχνολογική πρόοδος που επήλθε, οι νομισματικές συνθήκες που επικρατούσαν μέχρι το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και οι τιμές αντικατάστασης τους με καινούργια και να συγκρίνονται με άλλα ομοειδή μηχανήματα.

ε) Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται η αξία όλων των επίπλων, σκευών και ιματισμού της επιχείρησης (έπιπλα, μηχανές γραφείου, Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα, επιστημονικά όργανα, εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών κ.λπ.

Η τυχόν υφιστάμενη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας αυτών κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης θα προστεθεί στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων.

Για τον προσδιορισμό της τρέχουσας αξίας τους εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.[2961/2001](#).

στ) Μεταφορικά μέσα

Στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων θα προστεθεί και η τυχόν υφιστάμενη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται, κατά τα πιο πάνω, οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.[2961/2001](#), δηλαδή συνεκτιμώνται όλοι οι παράγοντες που επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά την αξία αυτών.

ζ) Ιδανικά κεφάλαια

Σε ό,τι σχετικό με τον υπολογισμό των ιδανικών κεφαλαίων ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1055/1.4.2003) και όσον αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ιδανικών κεφαλαίων: α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος **των εισοδημάτων κάθε πηγής** των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης (ενότητα Α 1 α).

Επειδή, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. 7 σκεπτικό της ΣΤΕ 1107/2020: «7. Επειδή, όπως συνάγεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις, τόσο υπό το καθεστώς του ν.δ. 118/1973 όσο και αυτό του ν. [2961/2001](#), ως

φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας των κτωμένων αιτία θανάτου μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών καθώς και των συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ελαμβάνετο η αγοραία αξία αυτών κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρεώσεως, ο προσδιορισμός της οποίας αγοραίας αξίας εγένετο με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο, εφαρμοζόμενων αναλόγως των οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 12, ήτοι ελαμβάνοντο υπ' όψιν και συνεκτιμώντο πράξεις μεταβιβάσεως της επιχειρήσεως ή συμμετοχών στην επιχείρηση μέσα στο τελευταίο πριν από τον θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους, εξευρισκομένης με διαίρεση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως δια του αριθμού των μετοχών, που μπορούσε να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εν όψει ιδίως των κερδών που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, της φήμης και πελατείας της επιχειρήσεως και κάθε άλλου προσφόρου στοιχείου, ασκούντος ουσιώδη επίδραση στην διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους, ενώ, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορούσε ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα την συνολική αξία αυτών. Με τη νέα διάταξη της παρ. 4 του ιδίου [άρθρου 12](#) του ν. [2961/2001](#), που προσετέθη με το [άρθρο 12 παρ.1](#) του ν. [3091/2002](#), θεσπίσθηκε για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας των ως άνω κληρονομιαίων στοιχείων (μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς), παραλλήλως προς την μέθοδο της κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12 του Κώδικα προσδιοριζόμενης αγοραίας αξίας, νέος αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των εν λόγω κληρονομιαίων στοιχείων (βλ. την οικεία εισηγητική έκθεση), κατά τα οριζόμενα ειδικότερα με την προβλεπόμενη να εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία, αντικειμενικώς προσδιοριζόμενη αξία, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο κατά τα ισχύοντα για την αντικειμενική αξία των κληρονομιαίων ακινήτων [βλ. άρθρο 10 του Κώδικα, όπου υπό τον τίτλο "Αξία ακινήτων" προβλέπεται ως φορολογητέα αξία των κληρονομιαίων ακινήτων: Α. η "Αγοραία αξία" Β. η "Αντικειμενική αξία" (παρ. 1, 2, 3, 4, 5) Γ. η "Μικτή αξία" ...]. Καθιερώθηκε έτσι η παράλληλη εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των κληρονομιαίων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες (αντικειμενική και αγοραία), οι οποίες αποβλέπουν και οι δυο στον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των ως άνω κληρονομιαίων. Στην θεσπίσασα την ως άνω νέα ρύθμιση διάταξη του [άρθρου 12 παρ. 1](#) του ν. [3091/2002](#) δεν προσεδόθη αναδρομική ισχύς και, συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ιδίου νόμου, η ισχύς της, ελλείψει ειδικής διατάξεως, άρχισε από της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24.12.2002).

Ενώ περαιτέρω στο σκεπτικό 9 της ίδιας απόφασης αναφέρεται ότι : «Επειδή, η ανωτέρω κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου είναι νόμιμη, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, διότι, κατά τα προεκτεθέντα, η υπ' αριθμ. 1031583/253/Α΄ 0013/1.4.2003 υπουργική απόφαση, όπως συμπληρώθηκε, κατ' εφαρμογήν της οποίας εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη, κατά το μέρος αυτής που υπήγαγε στο πεδίο εφαρμογής της νέας ρυθμίσεως της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν. [2961/2001](#) περί αντικειμενικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες, και υποθέσεις κληρονομιών, στις οποίες η φορολογική ενοχή είχε γεννηθεί, όπως εν προκειμένω,

σε χρόνο προγενέστερο της δημοσίευσής του ν. [3091/2002](#) και της θέσεως σε ισχύ της διατάξεως της παρ. 1 του άρθρου 12 του εν λόγω νόμου, που προσέθεσε την ως άνω παρ. 4 στο άρθρο 12 του ν. [2961/2001](#), ευρίσκεται εκτός της εξουσιοδοτήσεως που παρεσχέθη στην κανονιστικώς δρώσα διοίκηση με την διάταξη αυτή και είναι κατά το μέρος αυτό ανίσχυρη.

Συνεπώς, ο λόγος αναιρέσεως, με τον οποίο πλήσσεται η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως περί αντισυνταγματικότητας της [παρ. 1](#) του [άρθρου 12](#) του ν. [3091/2002](#), με την οποία προστέθηκε παρ. 4 στο [άρθρο 12](#) του ν. [2961/2001](#), είναι απορριπτέος ως αλυσιτελής. Ως εκ τούτου, απορριπτά είναι και η κρινόμενη αίτηση (ΣτΕ 1058/2019, [ΣτΕ 998/2018](#), 1609-11, 3255-8/2017 - πρβλ. ΣτΕ 750/2018).".

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της αριθμ.**/09-07-2021** Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2020.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.