



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

27/05/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

2005

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

δ. Της υπ' αριθ. Α. 1012/27-1-2022 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 304-31.01.2022)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αμαρουσίου Αττικής, οδός, αριθ. ..., κατά της με αριθ. /28-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 04-02-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /28-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 102.342,21 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 51.171,11 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ν. 4174/2013 ποσού 62.756,24 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 216.269,56 €.

Με την με αριθμό /10-09-2021 (αρ. φακέλου Θ-.... /2010) εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001, των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 31-08-2010. Τον αποβιώσαντα κληρονόμησαν, εξ αδιαθέτου, οι α) του με Α.Φ.Μ. (σύζυγος), β) του με Α.Φ.Μ. (τέκνο) και γ) του με Α.Φ.Μ. (τέκνο). Οι ανωτέρω κληρονόμοι αποδέχτηκαν την κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής και μετά από αίτηση παράτασης προθεσμίας υποβολής δήλωσης έως 03-06-2011 (αριθ. πρωτ. /24-02-2011 Δ.Ο.Υ. Ψυχικού) υπέβαλαν από κοινού τη με αριθ. ... /02-03-2011 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και εν συνεχεία τη με αριθ. /02-06-2011 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Με τη με αριθ. /02-06-2011 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκαν, μεταξύ άλλων, δώδεκα χιλιάδες πεντακόσιες (12.500) μετοχές της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» στην οποία ο αποβιώσας κατείχε το 50 % του μετοχικού κεφαλαίου, ονομαστικής αξίας έκαστης 29,35 €, με συνολικά δηλωθείσα αξία: 12.500 μετοχές Χ 29,35 € = 366.875,00 €.

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε απέστειλε το με αριθ. πρωτ. /29-09-2021 Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών προς την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών για τον έλεγχο των μεταβιβαζόμενων μετοχών της μη εισηγμένης στο ΧΑΑ ως άνω εταιρείας.

Σε απάντηση της ανωτέρω αίτησης η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέστειλε με το με αρ. πρωτ. /03-11-2021 έγγραφό της (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χολαργού /09-11-2021), την από 02-11-2021 Έκθεση Εμπορικού Ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/01-04-2003, σύμφωνα με την οποία η συνολική αξία της επιχείρησης είναι η εξής: 12.500 μετοχές Χ 517,71 € = 6.471.314,88 €.

Στην συνέχεια συντάχθηκε το υπ' αριθ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 και ο με αριθ. /100/ 2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 15-11-2021 προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της. Η ίδια ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. /30-11-2021 έγγραφο με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις της και προσκόμισε νέα δικαιολογητικά.

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, απέστειλε εκ νέου το με αριθ. πρωτ./30-11-2021 Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών προς την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών για τον έλεγχο των μεταβιβαζόμενων μετοχών της μη εισηγμένης στο ΧΑΑ εταιρείας λαμβάνοντας υπόψη τα νέα στοιχεία.

Σε απάντηση της ανωτέρω αίτησης η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέστειλε με το με αρ. πρωτ./23-12-2021 έγγραφό της (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χολαργού/23-12-2021), την από 22-12-2021 Έκθεση Εμπορικού Ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/01-04-2003, σύμφωνα με την οποία η συνολική αξία της επιχείρησης είναι η εξής: 25.000 μετοχές X 186,33 € = 4.658.325,99 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας των μετοχών βάσει αποκλειστικά της ΠΟΛ. 1055/2003. Παρανόμως επέλεξε η Φορολογική Αρχή να υπολογίσει την φορολογητέα αξία με βάση την ΠΟΛ. 1055/2003, ήτοι με βάση την αντικειμενική αξία και όχι με βάση την αγοραία αξία, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 12§2 - 4 του ν. 2961/2001.
- Παράνομος ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μετοχών λόγω εσφαλμένου υπολογισμού του ορθού μεγέθους τόσο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας «..... Α.Ε.» όσο και των παγίων αυτής. Η Φορολογική Αρχή έκρινε ως μηδενικά τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας και προσέθεσε σε αυτά την διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων της εταιρείας και της αξίας κτήσης αυτών, με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί εσφαλμένα η φορολογητέα αξία της επιχείρησης.

-Εσφαλμένος προσδιορισμός των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, διότι τον κρίσιμο χρόνο τα ίδια κεφάλαια ήταν αρνητικά, όπως και ο μέσος όρος των τελευταίων πέντε ετών. Ομοίως τα ολικά αποτελέσματα χρήσεως και ο μέσος όρος των τελευταίων πέντε ετών αυτών. Επομένως, το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων χρήσης ήταν αρνητικό και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003 δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη η απόδοση των ιδίων κεφαλαίων αλλά μόνο το ποσό των ιδίων κεφαλαίων και ως εκ τούτου, η φορολογική αξία της εταιρείας θα ήταν αρνητική.

-Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των παγίων της εταιρείας. Εσφαλμένα η Φορολογική Αρχή συμπεριέλαβε στην αξία των παγίων, την αξία του ακινήτου που κατείχε η εταιρεία στην Καισαριανή, καθώς αυτό είχε ενταχθεί σε διαδικασία πλειστηριασμού. Ο εν λόγω πλειστηριασμός θα διενεργούνταν την 27-10-2010, εντούτοις δεν έλαβε χώρα λόγω αναστολών εκτέλεσης (λόγω του θανάτου του κληρονομούμενου και συνεκκαθαριστή), και τελικώς εκπλειστηριάστηκε την 05-07-2017. Κανένας από τους κληρονόμους δεν εισέπραξε κάποιο τίμημα λόγω των χρεών της εταιρείας. Επομένως, κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι την 31-08-2010, το ακίνητο δεν βρισκόταν επί της ουσίας στην κυριότητα της εταιρείας και λανθασμένα η Φορολογική Αρχή το έχει συμπεριλάβει στα πάγια της εταιρείας.

- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των μετοχών λόγω μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 12 του ν. 2961/2001. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αγνόησε το σκέλος του παθητικού

(δηλαδή των υποχρεώσεων) της εταιρείας, καθώς και άλλα στοιχεία που αφορούσαν στην λειτουργικότητα της εταιρείας και τα οποία απομειώνουν την εσωτερική αξία των μετοχών. Συγκεκριμένα ο έλεγχος αγνόησε τα αποτελέσματα των τελευταίων πέντε χρήσεων (2005-2009) από τα οποία προέκυπτε ότι η εταιρεία ήταν ζημιογόνος, καθώς και το γεγονός ότι το μοναδικό ακίνητο το οποίο περιλαμβάνονταν στα πάγια της εταιρείας ήταν κατά τον θάνατο του κληρονομούμενου ήδη κατασχεμένο και είχε ενταχθεί σε καθεστώς πλειστηριασμού.

- Παράνομη η επιβολή πρόσθετου φόρου- Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Η ίδια ζήτησε μαζί με τους υπόλοιπους κληρονόμους από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών την διεξαγωγή εκτίμησης για την εταιρεία «..... ΑΕ», σε συνέχεια της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./11995/01-06-2011 έκθεση εκτίμησης του ΣΟΕ, σύμφωνα με την οποία η αγοραία αξία της εταιρείας κατά την ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου ήταν μηδενική. Επομένως, και η αγοραία αξία των μετοχών ήταν μηδενική. Ωστόσο, οι κληρονόμοι με τη με αριθ./2011 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλαν, δήλωσαν, καλή τη πίστει, την ονομαστική αξία των μετοχών όπως αυτή προέκυπτε από τον τελευταίο προ του θανάτου του κληρονομούμενου δημοσιευμένο ισολογισμό της 19-12-2009, ήτοι 29,35 € ανά μετοχή και συνολική αξία 366.875,00 € (μετοχικό κεφάλαιο 733.750,00 €/ 25.000 μετοχές). Η ίδια καλείται να καταβάλλει ποσά φόρου τα οποία είναι αναντίστοιχα με την φορολογητέα ύλη και επιπλέον ποσό φόρου για το οποίο η ίδια απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 73 παρ. 8 του ν. 2961/2001.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α.1012/27-01-2022 Κοινή Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποφασίστηκε ότι:

«1. Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις 4 Φεβρουαρίου 2022, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 28-12-2021 και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 29-12-2021. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα στις 01-02-2022, ήτοι εντός της προθεσμίας (συμπεριλαμβανομένης και της δοθείσας αναστολής).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»:

«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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, στο άρθρο 2 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

.....

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

.....

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2961/2001:

«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6 του ν. 2961/2001:

«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 10 που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«.....Β. 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. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο,

για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 12 του ν.2961/2001 σχετικά με την αξία των μετοχών, ομολογιών κ.λπ.:

«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 περιέρχονται 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.

3. Για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

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, σε εκτέλεση της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν.2961/2001 εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1055/2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία καθιερώθηκε πλέον και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης μεριδίων ή μεριδίων και μη εισηγμένων μετοχών.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003 με θέμα: «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής» διευκρινίστηκε ότι:

«Ι. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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:

.....Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί,

λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.

II. 1. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα,

β) στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση θα υποβληθεί από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας και μεταγενέστερα, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και

γ) οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας.»

Επειδή σύμφωνα με την 1068130/449/0013/18.7.2003, με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003:

«Α.1.2. Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 δόθηκε η εξουσιοδότηση στον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφαση του τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών καθώς και ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε αυτές, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που επιδρούν στον υπολογισμό αυτό.

Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1031583/253/A0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 (ΦΕΚ 477/Β'/21.4.2003) απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία πλέον καθιερώνεται και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (όπως ίσχυε και στη φορολογία εισοδήματος κατά τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων) νέος - αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών.

Η παραπάνω απόφαση εφαρμόζεται σε μεταβίβαση, κατά περίπτωση,

α)δ) μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

Η αξία που προκύπτει με βάση την πιο πάνω απόφαση είναι υποχρεωτική τόσο για το φορολογούμενο όσο και για τη ΔΟΥ και εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, όπως προβλέπονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 (π.χ. δυνατότητα αμφισβήτησης της αντικειμενικής αξίας με την άσκηση προσφυγής μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της οικείας δήλωσης, ή δυνατότητα διόρθωσης της αξίας ή των στοιχείων που

προσδιορίζουν αυτή, χωρίς την επιβολή προσθέτου φόρου, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της οικείας δήλωσης).....».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας των μετοχών της μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο αξιών της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», ο έλεγχος εφάρμοσε παρανόμως τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1055/2003 ενώ έπρεπε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω παρατεθείσες διατάξεις η εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003 είναι υποχρεωτική τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για τη Δ.Ο.Υ., συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβασίμως προβαλλόμενοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τους λοιπούς συγκληρονόμους, με την αριθ./02-06-2011 υποβληθείσα συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δήλωσε στο ενεργητικό της κληρονομιάς, μεταξύ άλλων, δώδεκα χιλιάδες πεντακόσιες (12.500) μετοχές της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», ονομαστικής αξίας έκαστης 29,35 €, με συνολικά δηλωθείσα αξία: 12.500 μετοχές X 29,35 € = 366.875,00 € (το 50%).

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέστειλε με το με αρ. πρωτ./23-12-2021 έγγραφό της (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χολαργού/23-12-2021), την από 22-12-2021 Έκθεση Εμπορικού Ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/01-04-2003, σύμφωνα με την οποία η συνολική αξία της επιχείρησης είναι η εξής: 25.000 μετοχές X 186,33 € = 4.658.325,99 € (αναλογεί το 50%).

Επειδή, κατά την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003, το άθροισμα των αποτελεσμάτων (ίδια κεφάλαια της εταιρείας την προηγούμενη μέρα, προσαυξημένα με την απόδοση αυτών τα 5 τελευταία έτη πριν την μεταβίβαση), ήταν αρνητικό, δεν λήφθηκε καμία απόδοση ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, η φορολογητέα αξία των μετοχών καθορίστηκε από την θετική διαφορά της αξίας των παγίων, ήτοι του ακινήτου με την ονομασία «..... Αθηνών» που ανήκε στην εταιρεία.

Επειδή, η συνολική φορολογητέα αξία της επιχείρησης προσδιορίστηκε σε 4.658.325,99 € και ο αριθμός των υφιστάμενων κατά τον χρόνο μεταβίβασης μετοχών είναι 25.000, η πραγματική αξία της μετοχής προσδιορίστηκε σε 186,33 € (4.658.325,99 €/25.000).

Επειδή, ορθώς προσδιορίστηκε η αξία των μετοχών βάσει της απόφασης ΠΟΛ 1055/2003 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρ. 73 του ν. 2961/2001, δεν θα πρέπει να της επιβληθεί πρόσθετος φόρος καθώς η ίδια μαζί με τους υπόλοιπους κληρονόμους αιτήθηκαν την εκτίμηση της αξίας των μετοχών και υπέβαλαν την δήλωση φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με την έκθεση του ΣΟΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ. 8 του ν. 2961/2001:

«8. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με αίτησή του μπορεί να ζητήσει από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των ακόλουθων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον αυτά αποτελούν αντικείμενο φορολογίας:

α) των ακινήτων καθώς και των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων,

β) των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ή λοιπών τίτλων κινητών αξιών ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και

γ) λοιπών κινητών μεγάλης αξίας καθώς και έργων τέχνης ή συλλογών αντικειμένων αξίας κ.λπ.. Οι ορκωτοί εκτιμητές επιλαμβάνονται του έργου τους και μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο ή μετά από προδικαστική απόφαση δικαστηρίου. Το πόρισμα του ελέγχου των εκτιμητών επέχει θέση έκθεσηςπραγματογνωμοσύνης.

Όταν το πρόσωπο που είναι υπόχρεο σε φόρο ζητήσει από ορκωτό εκτιμητή την εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογίας και εφόσον αποδεχθεί στο σύνολό του το πόρισμα αυτού και περιλάβει στη δήλωσή του, που θα υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, την αξία που καθορίστηκε από τον εκτιμητή, επισυνάπτοντας στη δήλωση και τη σχετική έκθεση εκτίμησης, απαλλάσσεται από τον πρόσθετο φόρο λόγω τυχόν ανακρίβειας της δήλωσης, που επιμεριστικά αναλογεί στα στοιχεία που εκτιμήθηκαν, καθώς και από κάθε πρόστιμο ή άλλη κύρωση λόγω της ανακρίβειας αυτής.

Στις περιπτώσεις που το Δημόσιο προσφεύγει στο Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών για εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων, απαλλάσσεται από την καταβολή δαπάνης εκτίμησης.»

Επειδή, ζητήθηκε από τους κληρονόμους από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών η εκτίμηση για την εταιρεία «..... Α.Ε.». Στις 01-06-2011 εκδόθηκε η υπ' αριθ./11995/2011 έκθεση εκτίμησης του ΣΟΕ, σύμφωνα με την οποία, η πραγματική τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ήταν μηδενική:

Ενεργητικό	8.018.828,34 €
Παθητικό	30.012.433,00 €
Καθαρή Θέση	-21.993.604,66 €
Goodwill	0,00 €
Αξία Επιχείρησης	-21.993.604,66 €

και αφού η αξία της επιχείρησης ήταν μηδενική και η αξία της μετοχής ως αποτέλεσμα θα ήταν μηδενική. Η προσφεύγουσα και οι λοιποί συγκληρονόμοι αντί της μηδενικής ως άνω αξίας δήλωσαν την ονομαστική αξία των μετοχών, ήτοι 29,35 € ανά μετοχή Χ 25.000 μετοχές Χ 50%= 366.875,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθ. 73 του ν. 2961/01, όταν το πρόσωπο που είναι υπόχρεο σε φόρο ζητήσει από ορκωτό εκτιμητή την εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογίας και αποδεχτεί το σύνολο του πορίσματος, περιλαμβάνοντάς το στην δήλωσή το, τότε απαλλάσσεται από πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας της δήλωσης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βάσιμως προβάλλονται, γίνονται δεκτοί και δεν επιβάλλονται πρόστιμα και τόκοι λόγω ανακρίβειας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., και την τροποποίηση της με

αριθ./28-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2010

Υπ αριθ./28-12-2021 Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	59.561,80 €	161.904,01 €	161.904,01 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	59.561,80 €	59.561,80 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	102.342,21 €	102.342,21€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΑΙ ΤΟΚΟΙ ΑΡ. 53 ΤΟΥ Ν.4174/2013	-	113.927,35 €	- €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	59.561,80 €	216.269,56 €	102.342,21 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.