



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 24/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1943

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, και της

-, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./2021 (αριθ. φακέλου/2010, αριθ. Δήλωσης/2011) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 07.10.2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τη με αριθ./2021 (αριθ. φακέλου/2010, αριθ. Δήλωσης/2011) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 07.10.2010
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/13.04.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγόντων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθ. φακέλου/2010, αριθ. Δήλωσης/2011), με χρονολογία φορολογίας την 07.10.2010, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κατά το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας), διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 18.418,71 ευρώ, πλέον ποσό 20.503,70 ευρώ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013) και πλέον ποσό 10.160,02 ευρώ, λόγω λάθους κατά τον υπολογισμό του φόρου της Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, ήτοι συνολικό ποσό 49.082,43 ευρώ.

Οι προσφεύγοντες, είναι κληρονόμοι του αρχικού κληρονόμου (γονέας του αποβιώσαντα), ο οποίος μεταπεβίωσε στις 26-11-2020.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ' αριθ. πρωτ./01.07.2021 διαβιβαστικό έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού διαβίβασε τον φάκελο της υπόθεσης/2010 στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού προς έλεγχο. Στη

συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με το με αριθ. πρωτ./05.07.2021 έγγραφο, διαβίβασε τον ανωτέρω φάκελο λόγω αρμοδιότητας στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .

Συνεπεία του ανωτέρω εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμό/22.07.2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001, της με αριθ./2011 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, από κοινού από τους, ΑΦΜ και, ΑΦΜ Η ανωτέρω δήλωση είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατόπιν της τρίμηνης παράτασης της αρχικής εξάμηνης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, η οποία τους δόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού ύστερα από την υπ' αριθ. πρωτ./22.03.2011 αίτησή τους.

Σύμφωνα με την με αριθ./12/2010 Ληξιαρχική Πράξη Θανάτου του Ληξιαρχείου, ο απεβίωσε στην οικία του επί της οδού, στις 07.10.2010, αφήνοντας σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./01.11.2010 Πιστοποιητικό Εγγυτέρων Συγγενών του Δήμου Ψυχικού, ως εγγυτέρους συγγενείς τους:

- Γονέα:, ΑΦΜ
- Γονέα:, ΑΦΜ
- Αδελφό:, ΑΦΜ

Σύμφωνα με το με αρ./2010 Πιστοποιητικό του τμήματος Διαθηκών του Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως προκύπτει από τα βιβλία διαθηκών, από 07.10.2010 έως και 21.11.2010, δεν δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Αθηνών διαθήκη της οποίας διαθέτης να φέρεται ότι είναι ο ούτε περιήλθε στην Υπηρεσία τους αντίγραφο διαθήκης από άλλο Δικαστήριο ή Προξενική Αρχή.

Με την με αριθ./03.02.2011 έκθεση αποποίησης κληρονομιάς του τμήματος Γενικού Αρχείου του Πρωτοδικείου Αθηνών, ο αποποιήθηκε την εξ αδιαθέτου κληρονομιά του αποβιώσαντος αδελφού του,

Ο (πατέρας), κληρονόμος του, απεβίωσε πριν από την έναρξη του ελέγχου, την 26.11.2020.

Νόμω υπόχρεοι του κληρονόμοι, είναι η με ΑΦΜ (σύζυγος, κατά ποσοστό 25%) και ο με ΑΦΜ(τέκνο, κατά ποσοστό 75%).

Με την με αριθμό/2011 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ο, ΑΦΜ και η, ΑΦΜ, δήλωσαν ότι κληρονομούν εξ αδιαθέτου, κοινώς αδιαιρέτως και κατ' ισομοιρίαν, τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιθυμούσαν την άμεση φορολογία της ψιλής κυριότητας:

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ/2011 - ΑΡΧΙΚΗ				
α/α	Περιγραφή Περιουσιακών στοιχείων	Αντικειμενική	Αγοραία	Συνολική Αξία
1	Ψιλή κυριότητα (από αγορά) του 50% διαμερίσματος συνολικής επιφάνειας 76 τμ που βρίσκεται στον Γ όροφο της οικοδομής που έχει πρόσωπο στην οδό, περιοχή Κυψέλη Αθηνών και έχει ανεγερθεί προ 30ετίας. Το διαμέρισμα είναι γωνιαίο, έχει τον διακριτικό τίτλο Γ2 και ο επικαρπωτής έχει γεννηθεί το 1940.	71.108,80 Χ 8/10 Χ ½ = 28.443,52		28.443,52
2	Ψιλή κυριότητα (από αγορά) σε ποσοστό 50% σε οικία συνολικής επιφάνειας 54,59 τμ που έχει ανεγερθεί προ 40 περίπου ετών σε αγροτεμάχιο συνολικής επιφάνειας 844,73 τμ που βρίσκεται στην ειδική θέση «....., έχει πρόσωπο στην παλαιά εθνική οδό Κορίνθου-Αθηνών, απέχει 100-200 μέτρα από τη θάλασσα και είναι κατά παρέκκλιση άρτιο και οικοδομήσιμο.	Κτίσματος: 14.084,22 Χ 8/10 Χ ½= 5.633,69 Αγροτεμαχίου: 22.987,55Χ 8/10 Χ 1/2= 9.195,02		14.828,71
3	Ψιλή κυριότητα (από αγορά) σε ποσοστό 50% αγροτεμαχίου μονοετούς καλλιέργειας, συνολικής επιφάνειας 850 τμ που βρίσκεται στην ειδική θέση «....., Ν.Κορινθίας, έχει πρόσωπο σε αγροτική οδό και απέχει από τη θάλασσα 100-200 μέτρα.	15.376,50 Χ 8/10 Χ ½ = 6.150,60		6.150,60
4	Το 45% των μετοχών της Α.Ε. «.....» που έχει έδρα στην, ΑΦΜ, με αριθμό φακέλου στην, των οποίων η αξία προσδιορίστηκε ως ορίζεται με την ΠΟΛ 1055/2003.	1.049.817,60		1.049.817,60
5	Το 37,5% των μεριδίων της με αφμ και έδρα στην Αθήνα (.....), με εταιρικό κεφάλαιο 18.000,00 € των οποίων η αξία προσδιορίστηκε ως ορίζεται με την ΠΟΛ 1055/2003.	37.897,78		37.897,78
6	Ανεξόφλητα από την «.....» μερίσματα χρήσεως 2009.	5.900,46		5.900,46
7	15% συμμετοχή σε αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με τίτλο «.....» που έχει έδρα στην, ΑΦΜ, με καταχώρηση στα βιβλία εταιρειών του Πρωτ. Αθηνών με α/α/2009 και σύμφωνα με το άρθρο 10 του καταστατικού ουδεμία διανομή κερδών ή εσόδων γίνεται			

	μεταξύ των εταίρων			
8	Τριάντα μετοχές της «.....» εισηγμένες στο Χρηματιστήριο αξίας κατά την ημέρα του θανάτου $30 \times 4,69 = 140,70$	140,70		140,70
9	Το 49% της Ο.Ε. «.....» με ΑΦΜέδρα στην Αθήνα (.....) Ε' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ – Υπό εκκαθάριση	Αναβολή φορολογίας		
10	Έπιπλα και Σκεύη $(28.433,52 + 5.633,69) \times 1/10$			1.135,57
Συνολική Αξία Ενεργητικού				1.144.254,94
11.	Μείον Παθητικό (χρέος προς «.....» με ΑΦΜ)			7.854,15
Φορολογητέα Αξία Κληρονομιάς				1.136.400,80

Από τον έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψη την παραπάνω δήλωση φόρου κληρονομιάς, τη δήλωση αποδοχής κληρονομιάς, τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τη δηλωθείσα περιουσιακή κατάσταση (Ε9) του αποβιώσαντα, τα διαθέσιμα στοιχεία του υποκαταστήματος Κτηματολογίου του πληροφοριακού συστήματος taxis, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1 & Ε2) του αποβιώσαντα (.....) και τα πληροφοριακά συστήματα taxis & elenxis σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Κώδικα Κληρονομιών, διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας αξίας και της αξίας κατόπιν ελέγχου, αναφορικά με τα περιουσιακά στοιχεία με α/α 3,4,7 και 9.

Συγκριμένα:

- για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου με α/α 3 της ανωτέρω δήλωσης, ο έλεγχος έλαβε υπόψη συγκριτικά στοιχεία από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (Φ.Μ.Α./18.09.2009 στην ίδια θέση μεταβίβαση οικοπέδου 271,20τμ προς 170,00€/τμ – το κρινόμενο μειονεκτεί λόγω έκτασης & Φ.Μ.Α./26.05.2010, στον ίδιο οικισμό μεταβίβαση οικοπέδου 1.440τμ προς 145,00€/τμ): αξία κρινόμενου ακινήτου 850τμ $\times 145,00\text{€/τμ} = 123.250,00 \text{ €}$ και αξία 50% ψιλής κυριότητας $123.250,00 \times 8/10 \times 1/2 = 49.300,00\text{€}$
- η φορολογητέα αξία του 45% των μετοχών της Α.Ε. «.....», σύμφωνα με την από 03.09.2021 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε 1.061.968,66 €, λόγω του ότι είχαν ληφθεί υπόψη τα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας των ετών 2006-2010, αντί του ορθού ήτοι των ετών 2005-2009.
- η φορολογητέα αξία του 15% συμμετοχής στην αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με τίτλο «.....», σύμφωνα με την από 26.10.2021 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , προσδιορίστηκε σε 3.827,48€
- η φορολογητέα αξία του 49% της Ο.Ε. «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με την από 14.10.2021 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , προσδιορίστηκε σε 309.186,50€. Όσον

αφορά την αναβολή φορολογίας ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των αρ. 7 και 8 του Κώδικα Κληρονομιών περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και ως εκ τούτου η αξία των εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης προσδιορίστηκε κατά την ημερομηνία του θανάτου, ήτοι την 07.10.2010.

Η συνολική φορολογητέα αξία κληρονομιάς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 1.504.775,23 ευρώ.

Ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ./12.11.2021 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και τις με αριθ./12.11.2021 &/12.11.2021 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου οι προσφεύγοντες να υποβάλλουν τις απόψεις τους εντός 20ημέρου. Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν και υπέβαλαν το με αριθ. πρωτ./06.12.2021 έγγραφο με τις αντιρρήσεις τους.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το ανωτέρω υπόμνημα, έκρινε ότι δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του ελέγχου και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και στη σύνταξη της από 13.12.2021 έκθεσης ελέγχου.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημά τους ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή εντόκως του ποσού των φόρων που έχουν καταβάλει, μετά των προσαυξήσεων και των προστίμων, από την καταβολή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αναφορικά με το με α/α 3 περιουσιακό στοιχείο:

Η εκτίμηση της αξίας του εν λόγω αγροτεμαχίου, η οποία υπολογίστηκε βάσει των συγκριτικών στοιχείων, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, καθώς το κρινόμενο ακίνητο α) κείται σε απόσταση 305 μ. από τη θάλασσα, δηλαδή σαφώς μακρύτερα από την εφαρμοζόμενη απόσταση (έως 200μ) που χρησιμοποιεί η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για τον υπολογισμό της αξίας β) όχι μόνο δεν είναι παραθαλάσσιο αλλά γεωγραφικά βρίσκεται σε περιοχή που δεν έχει καμία οπτική επαφή με τη θάλασσα γ) εφάπτεται της εθνικής οδού Αθηνών – Κορίνθου με αποτέλεσμα την ισχυρή ηχορύπανση, την ατμοσφαιρική μόλυνση και την υποβάθμιση του περιβάλλοντος δ) στα όρια του ακινήτου εφάπτεται ο αγωγός ομβρίων υδάτων του παλαιού ρέματος, το οποίο έχει εγκιβωτιστεί και διέρχεται της περιοχής υποβαθμίζοντας περαιτέρω το ακίνητο αφού υπάρχει κίνδυνος υπερχειλίσης. – Μη κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου – Μη αποτελεσματική η άσκηση του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση.

2. Αναφορικά με το με α/α 4 περιουσιακό στοιχείο: Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας των κληρονομούμενων μετοχών – Για τον υπολογισμό των ιδίων κεφαλαίων λαμβάνονται υπόψη οι πέντε (5) τελευταίοι διαθέσιμοι ισολογισμοί, συμπεριλαμβανομένου και εκείνου που συντάχθηκε με την ημερομηνία θανάτου (07-10-2010).
3. Αναφορικά με το με α/α 7 περιουσιακό στοιχείο: Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας των κληρονομηθέντων εταιρικών μεριδίων μη κερδοσκοπικής εταιρείας, η οποία εκ του καταστατικού της δεν επέτρεπε τη διανομή κερδών στους εταίρους της.
4. Αναφορικά με το με α/α 9 περιουσιακό στοιχείο: Εσφαλμένος ο συνυπολογισμός της αξίας των εταιρικών μεριδίων στο ενεργητικό της κληρονομιάς, δεδομένου ότι υπό το καθεστώς του τότε ισχύοντος Εμπορικού Νόμου, οι ομόρρυθμες εταιρείες λύνονται με το θάνατο του εταίρου, ενώ οι κληρονόμοι αυτού δεν καθίστανται εταίροι στη λυθείσα εταιρεία, παρά μόνο κληρονομούν το περιουσιακό δικαίωμα της αξίωσης συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης. – Μη νόμιμη η επιβολή προσαυξήσεων επί της προκύψασας για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο διαφοράς φόρου, δεδομένου ότι γι' αυτό είχε χορηγηθεί αναβολή φορολογίας από την προς τούτο αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

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 ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του ίδιου νόμου: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς, β)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «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: «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου: «*Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκα ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος 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 στοιχείο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2004: «*1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.*

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε 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 στοιχείο.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει,

κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 30 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: Υπολογισμός του φόρου σε περίπτωση αποποίησης

«Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.».

Επειδή, όσον αφορά στον πρώτο ισχυρισμό για την αξία του με α/α 3 αγροτεμαχίου, η οποία υπολογίστηκε βάσει των συγκριτικών στοιχείων, ότι αυτή δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, καθώς το κρινόμενο ακίνητο α) κείται σε απόσταση 305 μ. από τη θάλασσα, ήτοι μακρύτερα από την εφαρμοζόμενη απόσταση (έως 200μ) που χρησιμοποιεί η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για τον υπολογισμό της αξίας β) όχι μόνο δεν είναι παραθαλάσσιο αλλά γεωγραφικά βρίσκεται σε περιοχή που δεν έχει καμία οπτική επαφή με τη θάλασσα γ) εφάπτεται της εθνικής οδού Αθηνών – Κορίνθου με αποτέλεσμα την ισχυρή ηχορύπανση, την ατμοσφαιρική μόλυνση και την υποβάθμιση του περιβάλλοντος δ) στα όρια του ακινήτου εφάπτεται ο αγωγός ομβρίων υδάτων του παλαιού ρέματος, το οποίο έχει εγκιβωτιστεί και διέρχεται της περιοχής υποβαθμίζοντας περαιτέρω το ακίνητο αφού υπάρχει κίνδυνος υπερχειλίσης.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η περιγραφή του ακινήτου στη Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς δεν είναι σύμφωνη με τον τίτλο κτήσης. Σύμφωνα με τον τίτλο κτήσης πρόκειται για οικόπεδο εντός του οικισμού «.....» και όχι για αγροτεμάχιο.

Ως εκ τούτου ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 3§2 του Α.Ν.1521/1950 (άρθρο 24§1 Ν.2459/1997), ήτοι προσδιορισμός αξίας ακινήτου για την οποία λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται, τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν ή αυτά είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, κάθε άλλο μέσο.

Η αγοραία αξία του οικοπέδου προσδιορίσθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με την από 25/10/2021 Έκθεση Ελέγχου, η οποία περιλαμβάνεται εξ ολοκλήρου στην έκθεση ελέγχου του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες μαζί με την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προσδιόρισε της αγοραίας αξία του κρινόμενου ακινήτου σε 123.250,00€, λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία στην ίδια περιοχή:

1. Φ.Μ.Α. /18.09.2009 στην ίδια θέση, μεταβίβαση οικοπέδου 271,20τ.μ. προς 170,00€/τ.μ.

Το κρινόμενο μειονεκτεί λόγω έκτασης.

2. Φ.Μ.Α. /26.05.2010 στον ίδιο οικισμό, μεταβίβαση οικοπέδου 1.440τ.μ. προς 145,00€/τ.μ.

Αξία Κρινόμενου Ακινήτου: $850\tau.μ. \times 145,00\€/τ.μ. = 123.250,00 \text{ €}$

Αξία 50% Ψιλής Κυριότητας: $123.250,00 \times 8/10 \times \frac{1}{2} = 49.300,00 \text{ €}$

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή, από τα δύο (2) ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία προκύπτει τόσο το τοπικά πρόσφορο όσο και το χρονικά πρόσφορο αυτών. Σύμφωνα δε με την έκθεση ελέγχου, τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη της η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου έχουν συμπεριληφθεί αναλυτικά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και συνεπώς στους προσφεύγοντες δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσουν τις απόψεις τους, ασκώντας έτσι το δικαίωμα της προηγούμενη ακρόασης πριν από την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία κρίνονται πρόσφορα, η προσδιορισθείσα τιμή των 145,00€ ανά τ.μ. κρίνεται εύλογη και οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, όσον αφορά στο με α/α 4 περιουσιακό στοιχείο (45% των μετοχών της «.....»), οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας των

κληρονομούμενων μετοχών, καθώς για τον υπολογισμό των ιδίων κεφαλαίων λαμβάνονται υπόψη οι πέντε (5) τελευταίοι διαθέσιμοι ισολογισμοί, άρα κατά συνέπεια και ο ισολογισμός που συντάχθηκε με την ημερομηνία θανάτου (07-10-2010) του μεγαλομετόχου της

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003, βάσει της οποίας γίνεται, λαμβάνονται υπόψη:

«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 οριζομένων 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.....».

Επειδή, οι πέντε (5) τελευταίες διαχ/κές περίοδοι πριν από την 07/10/2010 (χρόνος γένεσης

φορολογικής υποχρέωσης) ήταν οι : 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2007-31/12/2007, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, τα οικονομικά δεδομένα των οποίων ορθά λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών της «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν προσκομίστηκε κανένας ισολογισμός με ημερομηνία την ημερομηνία θανάτου του

Επειδή, σύμφωνα με τ' ανωτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά στο με α/α 7 περιουσιακό στοιχείο (15% των εταιρικών μεριδίων της»), οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας των κληρονομηθέντων εταιρικών μεριδίων μη κερδοσκοπικής εταιρείας, διότι εκ του καταστατικού της δεν επιτρεπόταν η διανομή κερδών στους εταίρους της.

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 3, 6 & 9 του «Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν.2961/2001, οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα θεωρούνται κινητή περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου και ως αξία 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 στο άρθρο 12 του ίδιου νόμου και στην ΠΟΛ 1055/2003.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις του ελέγχου, από το με ημερομηνία 12/12/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Λύσης της Αστικής Εταιρείας μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα με την επωνυμία «.....», πριν από τη λύση της ανωτέρω εταιρείας είχαν πραγματοποιηθεί μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων έναντι τιμημάτων.

Επειδή, για τα κληρονομηθέντα εταιρικά μερίδια της ανωτέρω μη κερδοσκοπικής εταιρείας, σύμφωνα με το καταστατικό της οποίας δεν επιτρεπόταν η διανομή κερδών στους εταίρους της, ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, εξευρίσκεται σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003, βάσει της οποίας δεν λαμβάνεται υπόψη η διανομή κερδών.

Επειδή σύμφωνα με τ' ανωτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά στο με α/α 9 περιουσιακό στοιχείο (49% των εταιρικών μεριδίων της «.....»), οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι εσφαλμένος ο συνυπολογισμός της αξίας των εταιρικών μεριδίων στο ενεργητικό της κληρονομιάς, δεδομένου ότι υπό το καθεστώς του τότε ισχύοντος Εμπορικού Νόμου, οι ομόρρυθμες εταιρείες λύνονται με το θάνατο του εταίρου, ενώ οι κληρονόμοι αυτού δεν καθίστανται εταίροι στη λυθείσα εταιρεία, παρά μόνο κληρονομούν το περιουσιακό δικαίωμα της αξίωσης συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης. – Μη νόμιμη η επιβολή προσαυξήσεων επί της προκύψασας για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο διαφοράς φόρου, δεδομένου ότι γι' αυτό είχε χορηγηθεί αναβολή φορολογίας από την προς τούτο αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Επειδή με το θάνατο ενός από τους εταίρους, μπορεί να συμφωνηθεί ότι η εταιρία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε (άρθρο 773 ΑΚ).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 259 του ν. 4072/2012, ορίζεται ότι: «1. Η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται: α) με την πάροδο του χρόνου διαρκείας της, β) με απόφαση των εταίρων, γ) με την κήρυξή της σε πτώχευση και δ) με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσης της εταιρείας.

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/Α0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003.

Α.1. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (Ν.2961/2001), φόρος επιβάλλεται σε κάθε είδους περιουσία που αποκτάται από κάποια από αυτές τις αιτίες και η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε ημεδαπούς ή αλλοδαπούς. Ως ευρισκόμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται - μεταξύ άλλων - η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα, τα εμπορικά σήματα, οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια.

Επιχείρηση είναι η οικονομική μονάδα, η οποία μέσα από τη συναλλακτική της δραστηριότητα, με την κατάλληλη διάρθρωση των παραγωγικών της συντελεστών (κεφάλαιο, εργασία κ.λπ.) αποσκοπεί σε εμπορικές πράξεις, δηλαδή στην άσκηση εμπορικής κερδοσκοπίας, για λογαριασμό των φορέων της.

Αντικείμενο επομένως του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι μεταξύ των άλλων, ολόκληρη επιχείρηση, ως οικονομική μονάδα, με τα υλικά και άυλα περιουσιακά της στοιχεία, κλάδος αυτής ή ποσοστά συμμετοχής, εταιρικά μερίδια, μετοχές, ιδρυτικοί τίτλοι κ.λπ. **Ο υπολογισμός του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για τα προαναφερθέντα περιουσιακά στοιχεία είναι συνάρτηση του είδους των μεταβιβαζόμενων αυτών στοιχείων (επιχείρηση, μετοχές εισηγμένες ή μη στο χρηματιστήριο κ.λπ.), του χρόνου απόκτησης αυτών και της συγγενικής σχέσης δικαιοδόχου (κληρονόμου - δωρεοδόχου) και δικαιοπάροχου (κληρονομούμενου - δωρητή).**

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του πρόσφατου φορολογικού Ν.3091/2002 και ισχύουν για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 1η Ιανουαρίου 2003 και μεταγενέστερα (καθώς και στις υποθέσεις στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση υποβάλλεται μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης κατά την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001):

.....

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/Α0013/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) ατομικής επιχείρησης,

β) εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές εταιρίες κερδοσκοπικές ή μη, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα με οποιαδήποτε δραστηριότητα,

γ) εταιρικών μερίδων Ε.Π.Ε. και

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).

Αυτό σημαίνει ότι κατά την υποβολή των δηλώσεων φόρου (κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) η αξία που προκύπτει από την εφαρμογή της προαναφερθείσας απόφασης θα αναγραφεί στη στήλη όπου αναγράφεται η αντικειμενική αξία και θα συνυποβληθούν και τα στοιχεία με βάση τα οποία γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας αυτής (π.χ. τελευταίοι ισολογισμοί κ.λπ.). Προκειμένου να καταστεί ευχερής η διενέργεια του οικείου φορολογικού ελέγχου από τη ΔΟΥ, θα προσκομισθεί κατά τις γενικές διατάξεις και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κριθεί από αυτήν απαραίτητο.

3. Ο νέος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής ισχύει από την **24η Δεκεμβρίου 2002**, δηλαδή εφαρμόζεται σε όλες τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα. Επίσης εφαρμόζεται και κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων, για τα οποία δεν είχε εκδοθεί η οικεία πράξη προσδιορισμού του φόρου μέχρι την ημερομηνία αυτή, καθώς και σε κάθε περίπτωση που η δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής για τα περιουσιακά αυτά στοιχεία υποβάλλεται μετά την 24η Δεκεμβρίου 2002.....».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι φορολογείται η αξία του περιουσιακού στοιχείου που κληρονομείται, δηλαδή η ωφέλεια που αποκτά ο κληρονόμος από αυτό, με την μεταβίβαση του περιουσιακού αυτού στοιχείου, εν προκειμένω λόγω θανάτου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και της,

ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ./2021 (αριθ. φακέλου/2010, αριθ. Δήλωσης/2011) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 07.10.2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ	43.488,75	43.488,75
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ και επιπλέον Φόρος που αναλογούσε	25.070,04 (14.910,02+10.160,02)	25.070,04 (14.910,02+10.160,02)
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ (1) – (2)	18.418,71	18.418,71
ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 58 πλέον ΤΟΚΟΣ άρθρου 53 Ν.4174/2013 (50% πρόστιμο, άρθρο 58§γ' + 61,32% τόκος άρθρου 53)	20.503,70 (9.209,35+11.294,35)	20.503,70 (9.209,35+11.294,35)
Επιπλέον ποσό λόγω λάθους κατά τον υπολογισμό του φόρου της Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς Δ.Ο.Υ. Ψυχικού	10.160,02	10.160,02
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	49.082,43	49.082,43

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.