



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 540

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 30-12-2019

Αριθ.απόφασης: 3762

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'(22-03-2017) με θέμα <<Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>, όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ.πρωτ./01-08-2019 ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου οδός Τ.Κ....., κατά της με αριθ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και η διαγραφή προστίμων και πιθανών προσαυξήσεων.

6. Τις από 23-08-2019 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ...../01-08-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, (ημερομηνία επίδοσης 16-07-2019), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου ποσού 80.794,45€, πλέον πρόστιμο & τόκοι ποσού 53.372,70€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **134.167,15€** (ΑΧΚ/2019 & ΑΤΒ/2019), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 κατηγ. Β΄(αδελφή).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ...../2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην με αριθ./2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομίας του κληρονομούμενου του, που απεβίωσε στις 09-09-2016 (αριθ. φακέλου: Θ-...../2016) και κατέλειπε ως μοναδική κληρονόμο του την προσφεύγουσα, (κατόπιν της με αριθ. πρακτικού/2016 δημοσιευθείσας διαθήκης από το Ειρηνοδικείο, με αριθ. πρακτικού/2017 κήρυξης κύριας ιδιόγραφης διαθήκης), μεταξύ άλλων στα κάτωθι:

α)6.250 εταιρικά μερίδια μηδενικής αξίας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών ιατρικά είδη-εξοπλισμός &

β)405 εταιρικά μερίδια μηδενικής αξίας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών εκμετάλλευση ακινήτων.

Μετά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εταιρικών μεριδίων στο ποσό των 269.937,50€ για την και στο ποσό των 134.034,75€ για την σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 24-05-2019 το με αριθ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και η με αριθ...../..... προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προκειμένου να διατυπώσει η προσφεύγουσα τις απόψεις της εντός 20ημέρου.

Η τελευταία υπέβαλε το με αριθ...../2019 υπόμνημα της, όπου κατέθεσε τις απόψεις της όσον αφορά την απαλλαγή ποσών προοριζόμενων για αύξηση κεφαλαίου στην εξεύρεση του φορολογητέου κεφαλαίου, καθώς επίσης και μερισμάτων που ανήκουν στους μετόχους και όχι στην εταιρεία, τις οποίες ο έλεγχος δεν δέχθηκε.

Στις 16-07-2019 επιδόθηκε η με αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας με την από 15-07-2019 συνημμένη έκθεση ελέγχου, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου συνολικού ποσού 134.167,15€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, την αποδοχή ως ειλικρινή της με αριθ./2017 συμπληρωματικής

δήλωσης φόρου κληρονομίας και τη διαγραφή προστίμων και πιθανών προσαυξήσεων που αφορούν την προς διαγραφή πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Δεν κοστολογήθηκαν φόροι στα εταιρικά μερίδια των εταιρειών και, λόγω ζημιών.

Συνεπώς αιτείται επαναπροσδιορισμό και ορθό υπολογισμό της αξίας των δύο εταιρειών.

2) Απαλλάσσονται ποσά που προορίζονται για αύξηση κεφαλαίου, καθώς επίσης και μερίσματα που ανήκουν στους μετόχους και όχι στην εταιρεία. Τέτοια ποσά είναι σε όλα τα έτη που έγινε ο υπολογισμός (2011-2015), καθώς επίσης και στο ισοζύγιο 31-08-2016 και συγκεκριμένα οι κωδικοί λογιστικού σχεδίου ζημιές εις Νέον και ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «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.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του Ν. 2961/2001, σε φόρο υποβάλλεται περιουσία:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001, ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:.....

ε) οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών 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 άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Β΄ παρ.1 «περί αντικειμενικής αξίας» του Ν. 2961/2001, για τον προσδιορισμό της 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 (αντικειμενικός προσδιορισμός), όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα κ. α.

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 Ο.Τ. ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική, η παραθεριστική σημασία κ.α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 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 ίδιων 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.1 του Ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσια οικονομικής υπηρεσίας ορίζεται ότι:

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, ορίζονται:

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, προσauζάνονται με την απόδοση των ίδιων 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 στην περίπτωση 6 της παρ.4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζεται ότι ως «Ίδια Κεφάλαια» λαμβάνεται το άθροισμα των κονδυλίων των ακόλουθων πρωτοβάθμιων:

40 «Κεφάλαιο»,

41 «Αποθεματικά- Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων» και

43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. 1068130/449/A0013/18-07-2003 ερμηνευτικό έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου Τμήμα Α' με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/1-4-2003 ΠΟΛ.1055» ορίζονται τα εξής:

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας επιχείρησης που τηρεί βιβλία Α' ή Β' ή Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή που δεν τηρεί βιβλία

1. Με το νέο τρόπο υπολογισμού, η φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων επιχειρήσεων, μεριδίων ή μερίδων κ.λπ. προσδιορίζεται ως εξής :

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.

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών

Κατά τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (που υπάρχουν

την ημέρα την προηγούμενη εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσauζάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων πριν από την μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προσθέτουμε την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας όλων των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του Ν. 2961/2001 και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών (μετά τις τυχόν αναπροσαρμογές), αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρείται δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης (αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) μετοχών. Τα πηλίκo της διαίρεσης αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα αξία κάθε μετοχής και, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών, θα υπαχθεί στον κατά περίπτωση φόρο.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρείας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «ίδια κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής. Το αυτό ισχύει και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου.

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας εταιρικών μεριδίων, μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε επιχείρηση

Κατά τη μεταβίβαση με κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή μεριδίων Ε.Π.Ε., για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρθηκαν προηγούμενα για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με τη διαφοροποίηση ότι από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης δεν αφαιρείται εμπορική αμοιβή.

Η αξία που προκύπτει με τον τρόπο αυτό, διαιρούμενη δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μεριδίων, αντιπροσωπεύει την αξία κάθε μεριδίου, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, αποτελεί τη φορολογητέα αξία των τελευταίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β': Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς).....

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή κατά τον έλεγχο της με αριθ...../2017 υποβληθείσας συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, για τον προσδιορισμό της αξίας των εταιρικών μεριδίων των εταιρειών και, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, ελήφθησαν υπόψη τα οικονομικά στοιχεία των εταιρειών (ισολογισμοί πενταετίας 2011-2015), τα ίδια κεφάλαια που λαμβάνονται από τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό πριν το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (ημερ. θανάτου 09-09-2016) και η θετική διαφορά αξίας παγίων- ακινήτων.

Επειδή στην αξία των ιδίων κεφαλαίων προστίθεται η υφισταμένη θετική διαφορά 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) και των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του Ν. 2961/2001, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι αρνητικές διαφορές.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας των 6.250 εταιρικών μεριδίων της εταιρείας, ελήφθησαν υπόψη οι ζημιές της εταιρείας τις τελευταίες πέντε (5) χρήσεις προ του θανάτου (μηδενική αξία ιδανικών κεφαλαίων), η θετική διαφορά παγίων (26.066,08€) και τα ίδια κεφάλαια ως το καταβεβλημένο εταιρικό κεφάλαιο την ημερομηνία θανάτου στις 09-09-2016 που ανέρχεται σε 513.853,95€.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας των 405 εταιρικών μεριδίων της εταιρείας, ελήφθησαν υπόψη οι ζημιές της εταιρείας τις τελευταίες πέντε (5) χρήσεις προ του θανάτου (μηδενική αξία ιδανικών κεφαλαίων), η θετική διαφορά παγίων (270.856,18€) και τα ίδια κεφάλαια ως το καταβεβλημένο εταιρικό κεφάλαιο την ημερομηνία θανάτου στις 09-09-2016 που ανέρχεται σε 27.000€.

Όσον αφορά τα κτίρια που βρίσκονται επί οικοπέδου εκτάσεως 220,58τμ στην οδός στο Ο.Τ. και συγκεκριμένα επαγγελματική στέγη ισογείου, Α', Β', Γ' ορόφου, γκαράζ και αποθήκη υπογείου, σύμφωνα με την περιουσιακή κατάσταση της ανωτέρω εταιρείας, η αξία τους υπολογίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001, εφαρμόζοντας τις προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης και τους συντελεστές αυξομείωσης που καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή μετά τα ανωτέρω η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μεριδίων και ο προσδιορισμός του φόρου κληρονομίας, υπολογίζεται ως εξής:

A) (ΑΦΜ:.....)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΙΔΑΝΙΚΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΧΡΗΣΗ	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ
2011	-267.952,48€
2012	153.909,88€
2013	-496.454,18€
2014	-137.788,70€
2015	-23.922,63€
ΣΥΝΟΛΟ	-772.208,11€

Μέσος όρος ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης: $-772.208,11€ / 5 = -154.441,62€$.

Ιδανικά κεφάλαια: 0

Ίδια κεφάλαια την προηγούμενη μέρα του θανάτου: 513.853,95€.

Θετική διαφορά αξίας παγίων: 26.066,08€.

Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μεριδίων: $513.853,95€ + 26.066,08€ = 539.920,03€$.

Φορολογητέα αξία μεριδίου: $539.920,03€ / 12.500 \text{ μερίδια} = 43,19€/μερίδιο$.

Φορολογητέα αξία κληρονομιαίων μεριδίων: $43,19€/μερίδιο \times 6.250 \text{ μερίδια} = \mathbf{269.937,50€}$.

B) (ΑΦΜ:.....)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΙΔΑΝΙΚΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΧΡΗΣΗ	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ
2011	-55.620,00€
2012	-74.026,20€
2013	-14.608,86€
2014	-18.248,60€
2015	57.647,88€
ΣΥΝΟΛΟ	-104.855,78€

Μέσος όρος ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης: $-104.855,78€ / 5 = -20.971,16€$.

Ιδανικά κεφάλαια: 0

Ίδια κεφάλαια την προηγούμενη μέρα του θανάτου: 27.000,00€.

Θετική διαφορά αξίας παγίων: 270.856,18€.

Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μεριδίων: 27.000,00€ + 270.856,18€ = 297.856,18€.

Φορολογητέα αξία μεριδίου: 297.856,18€ / 900 μερίδια = 330,95€/μερίδιο.

Φορολογητέα αξία κληρονομιαίων μεριδίων: 330,95€/μερίδιο x 405 μερίδια = **134.034,75€**.

Γ) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΦ.Δ.Ε.Δ.
.....	0	269.937,50€	269.937,50€
.....	0	134.034,75€	134.034,75€
ΣΥΝΟΛΟ	0	403.972,25€	403.972,25€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ		80.794,45€	80.794,45€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ		40.397,20€	40.397,20€
ΤΟΚΟΙ		12.975,50€	12.975,50€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ		134.167,15€	134.167,15€

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της αριθ. πρωτ./01-08-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2019

Διαφορά φόρου	80.794,45€
Πρόστιμο-τόκοι	53.372,70€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	134.167,15€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

·
Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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