



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 1604552

E-mail: ded.ath@aade.gr

**Καλλιθέα 01.12.2023
αριθμός απόφασης 2003**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, με χρονολογία φορολογίας την 15.03.2017 και κατά της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης οικείας έκθεσης ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθ. πρωτ. έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (αριθ. φακέλου), με χρονολογία φορολογίας 15.03.2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς ποσού 19.996,09 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.998,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 29.994,14 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς ποσοστού συμμετοχής σε εταιρεία (βάσει των διατάξεων του ν.2961/2001 και της ΠΟΛ. 1055/2003) της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθ. εντολής της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας, για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου που απεβίωσε την 15.03.2017. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε εκ διαθήκης κληρονόμο, μεταξύ άλλων, την προσφεύγουσα.

Σύντομο ιστορικό

Ο, κάτοικος εν ζωή, απεβίωσε την και κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους την σύζυγό του κατά ποσοστό 25% και τις κόρες του: ήδη προσφεύγουσα, κατά ποσοστό 37,50% η κάθε μία.

Την υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου την με αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθ. φακέλου, με την οποία δήλωσαν την ατομική επιχείρηση του αποβιώσαντος, ήτοι φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, μηχανήματα έργου ιδιωτικής χρήσης και ως εξαίρετο στη σύζυγό του ένα επιβατικό ΙΧ αυτοκίνητο.

Στη συνέχεια υπέβαλαν την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς προκειμένου να δηλώσουν ακίνητα και άυλους τίτλους του Χρηματιστηρίου Αθηνών.

Κατόπιν δημοσίευσης του με αριθ. πρακτικού ιδιόγραφης διαθήκης του Τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου Ιεράπετρας Λασιθίου, υπέβαλαν την με αριθ. διορθωτική – συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς προκειμένου για την διόρθωση τεσσάρων ακινήτων που είχαν συμπεριληφθεί στην με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπου ο αποβιώσαντας κατέλειπε εκ διαθήκης στη σύζυγό του την επικαρπία των εν λόγω ακινήτων και την ψιλή κυριότητα στις θυγατέρες του. Επίσης με την ίδια δήλωση μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου κατά ποσοστό 40% στην κόρη του Πολυξένη, του ποσοστού που κατείχε ο κληρονομούμενος στην εταιρεία ήτοι 50% κατά την ημερομηνία του θανάτου του (15.03.2017), σύμφωνα με τα καταστατικά της πιο πάνω

εταιρείας, η οποία έχει έδρα στην περιοχή με αντικείμενο εργασιών, ως κύρια δραστηριότητα, Το δε εναπομείναν ποσοστό των 60% περιήλθε σύμφωνα με την ανωτέρω ιδιόγραφη διαθήκη στη σύζυγό του, Με την έκδοση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω δήλωση προκειμένου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία με την επωνυμία Κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε 708.746,63 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας 417.571,40 ευρώ), επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς καθόσον αναφέρεται ναί μεν ότι προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δηλώσεων και του ελέγχου στην ετήσια επιχειρηματική αμοιβή, στην καθαρή θέση και στην φορολογητέα αξία πλην όμως δεν αναφέρονται σε τι συνίστανται οι διαφορές αυτές και πως προέκυψαν με μαθηματικούς υπολογισμούς ώστε να μπορέσει να επαληθεύσει και να αντικρούσει αυτές. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι το σύνολο της κληρονομικής της μερίδας βάσει δήλωσης είχε οριστεί στο ποσό των 417.571,40 ευρώ ενώ βάσει ελέγχου στο ποσό των 708.746,63 ευρώ χωρίς να αναφέρεται σε τι συνίστατο η διαφορά αυτή που εντοπίστηκε από τον έλεγχο.
- Πλημμελής υπολογισμός φορολογητέας αξίας ποσοστού εταιρικής συμμετοχής. Ο αντικειμενικός προσδιορισμός των κληρονομιών μεριδίων που έλαβε χώρα κατά τον έλεγχο ουδόλως ανταποκρίνεται στην πραγματική αγοράία αξία αυτών κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου την 15.03.2017 και τούτο καθίσταται αντιληπτό ενόψει του ότι η εκάστοτε εταιρεία έχει υπεραξία με την βασική προϋπόθεση ότι υφίσταται η δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της επιχείρησης στο μέλλον. Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρεία με την επωνυμία είχε ως κύρια δραστηριότητα και καταστατικό σκοπό την κατασκευή εναέριων και υπόγειων έργων Δ.Ε.Η. και αιολικών πάρκων καθώς και κάθε άλλη συναφή εργασία με τις παραπάνω κατασκευές για την εκτέλεση της οποίας απαραίτητη ήταν η τεχνογνωσία ως και η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος ηλεκτροτεχνίτη εναερίτη που κατείχε ο εκλιπών ο οποίος ήταν και ο μοναδικός που μπορούσε να πραγματώνει με τα ειδικά προσόντα και τις ικανότητές του τον καταστατικό σκοπό. Από το καλοκαίρι του έτους 2015 μετά την εμφάνιση του καρκίνου που τον οδήγησε εν τέλει στο θάνατο, ενόψει της αδυναμίας του βασικού μετόχου της να εκτελέσει τα καθήκοντά του δεν αναλάμβανε πλέον την εκτέλεση άλλων εργασιών δικτύων διανομής και ήδη κατά τον χρόνο θανάτου του η εταιρεία είχε παύσει κάθε δραστηριότητα και ήταν ανενεργής. Η ίδια είναι φιλόλογος και ως εκ τούτου δεν υπήρχε η δυνατότητα συνέχισης της επιχείρησης από τους στερούμενους τα ειδικά προσόντα κληρονόμους. Επιπλέον, στη διαδικασία του υπολογισμού και της αποτίμησης του εταιρικού μεριδίου που κατέλειπε ο πατέρας της με τον συνυπολογισμό των εταιρικών μεγεθών σε βάθος πενταετίας, ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του το γεγονός ότι για τα τέσσερα (4) από τα πέντε (5) έτη που ο νόμος ζητά να λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά μεγέθη της εταιρείας,

ο κληρονομούμενος κατείχε το 25% και όχι το 50% της εταιρείας. Επομένως, μη νόμιμα υπολογίστηκε η αξία του κληρονομαίου μεριδίου με βάση το ποσοστό των 50% που απέκτησε λίγο προ του θανάτου του ενώ κατά τα προηγούμενα έτη συμμετείχε μόλις στο 25% των κερδών και ζημιών. Περαιτέρω για τον υπολογισμό της καθαρής θέσης της επιχείρησης ελήφθη υπόψη ως προστιθέμενη στο ενεργητικό της επιχείρησης απαίτηση προερχόμενη από σύμβαση υπεργολαβίας η οποία ουδέποτε της καταβλήθηκε και για το λόγο δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας ύψους της απαίτησης 670.028,35 ευρώ για την οποία έχουν εκδοθεί τα σχετικά παραστατικά και έχει επιδικαστεί η με αριθμό διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου Αθηνών.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της επιείκειας. Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας διότι της επιβλήθηκε φόρος επί φορολογητέας αξίας που ουδόλως ανταποκρίνεται πραγματική αγοραία αξία των κληρονομαίων μεριδίων της επιχείρησης, συνεπώς, στη φοροδοτική της ικανότητας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή अपαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς ποσοστού συμμετοχής σε εταιρεία, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣΤΕ 1809/2010).

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 με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«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:

α), 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 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 ν. 2961/2001: «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 των παρ. 2 και 4 του άρθρου 12 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.

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 τίτλο «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μεριδίων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής», με την οποία καθιερώθηκε και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης μεριδίων ή μεριδίων και μη εισηγμένων μετοχών. Στην ως άνω απόφαση ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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.

.....

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

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 απόκτησής τους και β) τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων

α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από την μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς. 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 ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, 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 υπηρεσίας, 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%). Ειδικά για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε) δεν αφαιρείται η ετήσια αμοιβή.

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

$\alpha = R \times 1 - u \cdot n$ όπου:

—

i

* 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 προσδοκάται το υπερκέρδος.

* $u \cdot n = 1$

—

$(1+i)^n$,

η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι 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%
-------------	-----

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 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.

2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά την μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Β) και τα ίδια κεφάλαια (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Β).

.....

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.

.....

.....

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

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24 η 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.

2. Οι υπόχρεοι σε φόρο, οι οποίοι υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομικών, δωρεών και γονικών παροχών μετά την 24 η Δεκεμβρίου 2002, χωρίς την αναγραφή στην οικεία δήλωση της φορολογητέας αξίας, που προκύπτει με βάση την παρούσα, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματική δήλωση και να αποδεχθούν την αξία αυτή μέσα σε χρονικό διάστημα έξι μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας, χωρίς την επιβολή προσθέτων φόρων ή προστίμων.

Στην περίπτωση αυτή γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου και βεβαιώνεται ο επιπλέον φόρος ο δε τυχόν μεγαλύτερος φόρος εκπίπτει. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1200/2000 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Υπολογισμός ετήσιας αμοιβής για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού της ωφέλειας από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής», παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις: .

«1. Με την υποπερ. αα` της περ. α` της παρ. 2 της υπ` αριθ. 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/22.12.1999 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης της επιχείρησης από το μέσο όρο των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση αφαιρείται, εκτός των άλλων, η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη Σ.Σ.Ε. των εμποροϋπαλλήλων για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσίας χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών.

Η αμοιβή αυτή για το έτος 1999 και από 1.1.2000 και μετά ορίσθηκε στο ποσό των 2.600.000 δρχ. για τις επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών και στο ποσό των 3.380.000 δρχ. για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

2. Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις που μεταβιβάζονται, επειδή ο μέσος όρος των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης αυτών των επιχειρήσεων προκύπτει μεταξύ άλλων και από την απόδοση του συντελεστή παραγωγής εργασίας, που στις περιπτώσεις αυτές προέρχεται μόνο από ένα άτομο, τον επιχειρηματία Φυσικό Πρόσωπο, το ποσό της αμοιβής που πρέπει να αφαιρείται από το μέσο όρο των εισοδημάτων είναι το ποσό των 2.600.000 δρχ. ή των 3.380.000 δρχ., ανάλογα με το αν πρόκειται για εμπορική - μεταπρατική δραστηριότητα ή εμπορική - παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

3. Προκειμένου, όμως, για τους άλλους υπόχρεους που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994, ο μέσος αυτός όρος των εισοδημάτων της πενταετίας προκύπτει, συνήθως και από την απόδοση της προσωπικής εργασίας περισσότερων του ενός ατόμων - εταίρων ή μελών.

4. Ενόψει του γεγονότος αυτού και για την προσαρμογή του τρόπου προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού της ωφέλειας στις συνθήκες που επικρατούν πραγματικά κατά τη μεταβίβαση μεριδίων ή μερίδων (πλην ΕΠΕ), θα πρέπει από το μέσο όρο των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης να αφαιρούνται ως αμοιβή τα εξής ποσά, κατά περίπτωση:

α) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ΟΕ, το διπλάσιο της ετήσιας αμοιβής, δηλαδή ποσό 5.200.000 δρχ. (2 x 2.600.000) ή 6.700.000 δρχ. (2 x 3.380.000) κατά περίπτωση.

.....

5. Τα παραπάνω εφαρμόζονται για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται από την έκδοση της παρούσας διαταγής και μετά.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1013/2013 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Καθορισμός εμπορικής αμοιβής, επιτοκίου και ράντας, για τον προσδιορισμό της άυλης αξίας επιχειρήσεων που μεταβιβάζονται το έτος 2013» ορίστηκαν τα εξής:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα και για την εφαρμογή της 1030366/1030/Β0012/ ΠΟΛ. 1053/1.4.2003 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών κατά το έτος 2013, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Η ετήσια εμπορική ή επαγγελματική αμοιβή ανέρχεται στο ποσό των δώδεκα χιλιάδων οκτακοσίων ογδόντα ευρώ (12.880) για τις επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών. Προκειμένου για επιχειρήσεις αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) και ανέρχεται στο ποσό των δεκαέξι χιλιάδων επτακοσίων σαράντα τεσσάρων ευρώ (16.744). Για μεταβιβάσεις μεριδίων κλπ. των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ισχύουν όσα έχουν γίνει δεκτά με την 1058352/1219/ ΠΟΛ. 1200/28.6.2000 εγκύκλιο.

2. Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας ανέρχεται σε 4,85% με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,3474886 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,3.

3. Τα πιο πάνω ισχύουν για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας εγκυκλίου.»

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν.2961/2001, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του ν.3842/2010, ορίζεται ότι:

«Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`.

Στην Α` κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Στη Β` κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

Στη Γ` κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ` εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ` κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α`

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ.: «Επαρκής αιτιολογία Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. ...».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ελλιπή αιτιολογία της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς καθόσον αναφέρεται ναί μεν ότι προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δηλώσεων και του ελέγχου στην ετήσια επιχειρηματική αμοιβή, στην καθαρή θέση και στην φορολογητέα αξία πλην όμως δεν αναφέρονται σε τι συνίστανται οι διαφορές αυτές και πως προέκυψαν με μαθηματικούς υπολογισμούς ώστε να μπορέσει να επαληθεύσει και να αντικρούσει αυτές. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι το σύνολο της κληρονομικής της μερίδας βάσει δήλωσης είχε οριστεί στο ποσό των 417.571,40 ευρώ ενώ βάσει ελέγχου στο ποσό των 708.746,63 ευρώ χωρίς να αναφέρεται σε τι συνίστατο η διαφορά αυτή που εντοπίστηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά το θάνατο του την 15.03.2017, η σύζυγος και οι δύο κόρες του κατέστησαν κληρονόμοι της περιουσίας του. Μεταξύ των λοιπών περιουσιακών στοιχείων του αποβιώσαντος μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου το ποσοστό της

εταιρείας που κατείχε ο κληρονομούμενος κατά την ημερομηνία θανάτου του, ήτοι 50%. Ειδικότερα, εκ διαθήκης κληρονόμοι του ως άνω ποσοστού (50%) της εν λόγω εταιρείας κατέστησαν σε ποσοστό 40% η κόρη του, ήδη προσφεύγουσα, και για το υπόλοιπο ποσοστό 60% η σύζυγός του,

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της ως άνω μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις (βάσει οικονομικών στοιχείων υποβληθέντος εντύπου Ε3, ισολογισμού, καταστατικού) από τις οποίες εντοπίστηκαν διαφορές στο μέσο όρο κερδών της πενταετίας, στην ετήσια επιχειρηματική αμοιβή, στην καθαρή θέση και τελικώς στην φορολογητέα αξία της ΠΟΛ. 1055/2003 με αποτέλεσμα να διαφοροποιείται από την δηλωθείσα φορολογητέα αξία του υπό κρίση μεταβιβαζόμενου αιτία κληρονομιάς ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία και ειδικότερα οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της εταιρείας με βάση το ποσοστό συμμετοχής του αποβιώσαντος σε αυτή αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ			ΒΑΣΕΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΥΠΟΒΛΗΘΕΝΤΟΣ ΕΝΤΥΠΟΥ Ε3
2012	434.787,44€	692.886,87€	
2013	690.981,87€	704.134,30€	
2014	998.850,11€	998.850,11€	
2015	352.842,63€	352.842,63€	
2016	20.984,07€	20.984,07€	
ΣΥΝΟΛΟ	2.498.446,12€	2.769.672,98€	
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ 5ΕΤΙΑΣ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ Ή ΟΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	499.689,22€	553.934,60€	
ΜΕΙΟΝ ΕΤΗΣΙΑ ΕΠΙΧ/ΚΗ ΑΜΟΙΒΗ	14.800,00€	33.488,00€ (16.744,00 X 2)	ΒΑΣΕΙ ΠΟΛ. 1013/2013 & ΠΟΛ. 1200/2000 (ΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΜΕΡΙΔΙΟΥ ΟΕ)
ΜΕΙΟΝ ΤΟΚΟΙ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	20.000,00*4,85% = 970,00	20.000,00*4,85% = 970,00	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ 20.000,00€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	483.839,22€	519.476,60€	
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΡΑΝΤΑΣ (1)	2.080.508,66€	2.233.749,38€	ΡΑΝΤΑ 4, 3 (ΠΟΛ. 1013/2013)
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΜΕ ΤΑ ΕΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ (2)	416.749,88€	446.749,88€	ΣΥΝΤ. 20% ΓΙΑ 5-10 ΕΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ (ΠΟΛ. 1013/2013)
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΙΔΑΝΙΚΩΝ	2.496.610,40€	2.680.499,26€	

ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ (1)+(2)			
ΠΛΕΟΝ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	0,00€	34.174,16€	ΟΠΩΣ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	629.398,63€	1.357.336,71€	
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ	629.398,63€	1.357.336,71€ = 2.714.673,42*50%	ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΤΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΜΕΝΟΥ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΤΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	251.759,45€ =629.398,63€ *40/100	542.934,68€ =1.357.336,71€ *40/100	ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΗΝ ΚΟΡΗ, ΗΤΟΙ 40%

Κατόπιν υπολογισμού της συνολικής φορολογητέας αξίας του ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία και σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς καθώς και τις διατάξεις του ν.3842/2010 υπολογίστηκε ο αναλογούν φόρος για την προσφεύγουσα ως κάτωθι:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
Αξία αρχικής δήλωσης (.....)	21.705,19€	21.705,19€	
Αξία συμπληρ. δήλωσης (.....)	152.121,89€	152.121,89€	
Αξία διορθωτικής- συμπληρ. δήλωσης (.....)	243.744,32€ (251.759,45 - 8.015,13 είχε ήδη Φορολογηθεί με τη Δηλ. 248/19)	534.919,55€ (542.934,68 - 8.015,13 είχε ήδη Φορολογηθεί με τη Δηλ. 248/19)	291.175,23€
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	417.571,40€	708.746,63€	
Φόρος που αναλογεί	7.378,57€	27.374,66€	19.996,09€
Φόρος που βεβαιώθηκε (ΑΧΚ για 238,27€ & ΑΧΚ για 7.140,30€	7.378,57€	7.378,57€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για βεβαίωση	0,00€	19.996,09€	19.996,09€
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/22 (ΚΦΔ), ήτοι το 50% του φόρου	0,00€	9.998,05€	9.998,05€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	0,00€	29.994,14€	29.994,14€

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου προκειμένου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις και αντλήθηκαν τα οικονομικά και

φορολογικά στοιχεία βάσει των υποβληθέντων εντύπων Ε3, ισολογισμών, και του καταστατικού της ως άνω εταιρείας και στο πλαίσιο αυτό εντοπίστηκαν διαφορές στο μέσο όρο κερδών της πενταετίας, στην ετήσια επιχειρηματική αμοιβή, στην καθαρή θέση και στην φορολογητέα αξία της ΠΟΛ. 1055/2003, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στους ανωτέρω πίνακες. Ήτοι στην οικεία έκθεση ελέγχου υφίσταται αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις καθώς και αναλυτική καταγραφή των διαφορών του ελέγχου σε σχέση με την δηλωθείσα αξία. Όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα για τον μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων χρήσης η προσφεύγουσα δεν έχει λάβει υπόψη για τις χρήσεις 2012 και 2013 τα ολικά αποτελέσματα ως ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις και επίσης ως προς τον προσδιορισμό της ετήσιας αμοιβής δεν έχει λάβει υπόψη της τα ειδικώς οριζόμενα στις ΠΟΛ1200/2000 και ΠΟΛ1013/2013 ως προς την ελάχιστη αμοιβή και περί διπλασιασμού αυτής. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας ή εσφαλμένης αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου είναι αβάσιμοι και ως εκ τούτου απορριπτέοι.

Επειδή, ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελούς υπολογισμού της φορολογητέας αξίας του ποσοστού εταιρικής συμμετοχής λεκτέα τα εξής:

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της ότι ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας στηρίζεται στη βασική προϋπόθεση ότι υφίσταται η δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της επιχείρησης στο μέλλον ενώ μετά το θάνατο του πατέρα της η εταιρεία είχε παύσει κάθε δραστηριότητα και ήταν ανενεργής καθώς η ίδια δεν είχε τη δυνατότητα συνέχισης της επιχείρησης, αυτός τυγχάνει απορριπτέος καθώς αφενός πρόκειται για ενεργή μέχρι σήμερα επιχείρηση για την οποία δεν έχει υποβληθεί δήλωση διακοπής εργασιών αφετέρου ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας προβλέπεται να γίνεται με συγκεκριμένο και αντικειμενικό τρόπο ο οποίος όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου έχει ορθώς ακολουθηθεί από την φορολογική αρχή.
- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα υπολογίστηκε η αξία του κληρονομιαίου μεριδίου με βάση το ποσοστό των 50% που απέκτησε ο πατέρας της λίγο προ του θανάτου του ενώ κατά τα προηγούμενα έτη συμμετείχε μόλις στο 25% των κερδών και ζημιών, αυτός τυγχάνει αβάσιμος καθώς στην κληρονομιαία περιουσία περιλαμβάνεται το ποσοστό που κατέχει ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω με την έκδοση της ΠΟΛ. 1055/2003 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθιερώθηκε στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης μεριδίων ή μεριδίων και μη εισηγμένων μετοχών. Σύμφωνα με το κεφάλαιο Δ της ως άνω ΠΟΛ σε περίπτωση δε του ποσοστού συμμετοχής σε επιχείρηση ορίζεται ότι η φορολογητέα αξία αυτού εξευρίσκεται αν η αξία που προέκυψε από τα κεφάλαια Α, Β, και Γ πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής και όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ποσοστό συμμετοχής που μεταβιβάζεται.
- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για τον υπολογισμό της καθαρής θέσης της επιχείρησης λανθασμένα ελήφθη υπόψη ως προστιθέμενη στο ενεργητικό της επιχείρησης απαίτηση προερχόμενη από σύμβαση υπεργολαβίας η οποία ουδέποτε της καταβλήθηκε και για το λόγο δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας ύψους της απαίτησης 670.028,35 ευρώ για τα οποία έχουν εκδοθεί τα σχετικά

παραστατικά και έχει επιδικαστεί η με αριθμό διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς αφενός δηλώνεται και δεν έχει διαγραφεί από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας αφετέρου πρόκειται για απαίτηση αναγνωρισμένη καθώς σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση διαταγής πληρωμής ο εν λόγω πελάτης έχει υποχρέωση καταβολής της στην επιχείρηση.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς ποσοστού συμμετοχής σε εταιρεία (βάσει των διατάξεων του ν.2961/2001 και της ΠΟΛ.1055/2003), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου και την **επικύρωση** της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, με χρονολογία φορολογίας την 15.03.2017.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2-1)
Φορολογητέα αξία	417.571,40	708.746,63	291.175,23
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	7.378,57	27.374,66	19.996,09
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00	19.996,09	19.996,09
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00	9.998,05	9.998,05
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	0,00	29.994,14	29.994,14

(Ως η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.