



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-01-2024

Αριθμός απόφασης: 28

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του για τον εαυτόν του και ως νόμω υπόχρεος κληρονόμος της κατοίκου κατά των: α) με αριθ. και β)

..... Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την με αριθ. πρωτ. απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στο με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφό μας, μετά των συνημμένων δικαιολογητικών (δηλώσεις φόρου κληρονομιάς).

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του την οποία υπέβαλε για τον εαυτόν του και ως νόμω υπόχρεος κληρονόμος 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 με αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 20.575,33€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 24.690,40€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 45.265,73€.
- Με την με αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε στην (η οποία απεβίωσε το έτος 2017), διαφορά φόρου ποσού 9.674,78€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 11.609,74€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.284,52€.

Στις, απεβίωσε ο ο οποίος κατέλιπε ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμους του, τη μεταποβιώσασα το έτος 2017 σύζυγό του, και τα δύο τέκνα του, (προσφεύγοντα) και

Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας τις υπ' αριθ. δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (Θ-).

Με τις υπ' αριθ., δήλωσαν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
-----------------------	--------------------------------	--------------------------------

.....		144.789,00€	157.899,00€ (αξία αποκλ. χρήσης 13.110,27€)
.....		973.871,21€	1.509.024,00€
.....		706.647,49€	706.647,49€
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.825.307,70€	2.373.570,49€
	ΜΕΙΟΝ: ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	1.500,00€	1.500,00€
	ΠΛΕΟΝ ΕΠΙΠΛΑ & ΣΚΕΥΗ		1.911,51€
	ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	1.823.807,70€	2.373.982,00€

Με την υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση, δηλώθηκε παθητικό ποσού ύψους 144.834,43€, προερχόμενο από οφειλές - υποχρεώσεις της εταιρείας με την επωνυμία

Με την υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση, κατατέθηκε έκθεση περιγραφής ακινήτων ιδιοκτησίας της ως άνω ανώνυμης εταιρείας.

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στις ως άνω δηλώσεις για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001.

Βάσει του πορίσματος του ελέγχου:

Α) Το ακίνητο με α/α 1 (αρ. δήλ.), βρίσκεται εκτός οικισμού. Η αξία αυτού καθορίστηκε με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ και το έντυπο Κ2 και κρίθηκε ΕΙΛΙΚΡΙΝΗΣ. Στο ακίνητο αυτό δεν υπολογίστηκε από τους κληρονόμους η αξία της αποκλειστικής χρήσης του οικοπέδου. Η αξία αυτής, βάσει ελέγχου, υπολογίστηκε σε 13.110,27€.

Β) Η αξία των μετοχών της υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1055/0104-2003. Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογητέα αξία της μετοχής υπολογίστηκε σε 57,16€ και η συνολική φορολογητέα αξία της εταιρίας σε: 26.400 μετοχές * 57,16€ = 1.509.024,00€, αντί της δηλωθείσας αξίας των 973.871,21€.

Σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1055/2003 (Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, κ.λ.π.), η διαφορά οφείλεται στον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου, εμβαδού 2.613,93 τ.μ., ιδιοκτησίας της εταιρείας, που βρίσκεται επί του

οποίου είναι χτισμένο ένα ξενοδοχείο, εμβαδού 2.084,35 τ.μ. και μια κολυμβητική δεξαμενή 116,39 τ.μ. και η οποία προσάυξησε την αντικειμενική αξία των παγίων της εταιρείας.

Ο προσφεύγων, κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας όλου του ακινήτου, έλαβε υπόψη του μόνο την αντικειμενική αξία του κτίσματος (ξενοδοχείου), ποσού 908.610,70€, (με το έντυπο Κ6 - Υπολογισμός Αξίας Κτισμάτων Ειδικών με Αντικειμενικά Κριτήρια), χωρίς να υπολογίσει και την αξία του οικοπέδου, η οποία ανήλθε στο ποσό των 943.916,00 €, ήτοι συνολική αξία ακινήτου 1.852.526,70€. Ως εκ τούτου, η συνολική αντικειμενική αξία όλων των ακινήτων της εταιρείας ανήλθε στο ποσό των 2.713.376,19€. Αφαιρουμένης της αξίας των ακινήτων, βάσει των βιβλίων της εταιρείας, ποσού 1.672.371,46€, η θετική διαφορά παγίων ανήλθε σε 1.041.004,73€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η παραγραφή, από τον συνδιασμό των άρθρων 36 του Κ.Φ.Δ. και 102 του Κώδικα Κληρονομιών και την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ είναι πενταετής. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή. Οι υπ' αριθ. δηλώσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικές δηλώσεις (λόγω ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος) που να δικαιολογούν την προέκταση του χρόνου παραγραφής.
- Τυπικά σφάλματα στις πράξεις, όπως στην ημερομηνία θανάτου 31-10-2020 αντί του ορθού 31-10-2010 κ.α. τα οποία είναι ουσιώδες συστατικό της απόφασης της φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου οι πράξεις είναι ανίσχυρες και άκυρες.
- Παντελής έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διότι δεν εξειδικεύονται τα στοιχεία εκείνα βάσει των οποίων προέκυψε η μεγαλύτερη αξία των κληρονομιών στοιχείων και δη της αξίας της εταιρείας, και επιπλέον ότι ο έλεγχος παρέλειψε να του κοινοποιήσει τα σχετικά έγγραφα, ότι δεν επισυνάφθηκε στο Σ.Δ.Ε. το φύλλο υπολογισμού της αξίας του οικοπέδου της εταιρείας, που προσάυξησε την αξία των μετοχών της, ότι δεν του κοινοποιήθηκαν τα 4 συνημμένα στο Σ.Δ.Ε. έγγραφα, ούτε η με ημερομηνία θεώρησης 28-03-2023 έκθεση ελέγχου βάσει της ΠΟΛ 1055/2003 (το ορθόν είναι 10-04-2023) βάσει της οποίας η φορολογητέα αξία της μετοχής ανήλθε σε 57,16€.
- Λανθασμένα δεν έγινε αποδεκτό το παθητικό της εταιρείας που υπήρχε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι βάσει των διατάξεων των άρθρ. 36 του Κ.Φ.Δ., 102 του Κώδικα Κληρονομιών και της υπ' αριθ. 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους έχει υποπέσει σε παραγραφή μετά την πενταετία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης», ορίζεται ότι:

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 102 του ν. 2961/2001 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου», ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 36 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) «Παραγραφή», ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 22 του άρθρ. 70 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) «Μεταβατικές διατάξεις», ορίζεται ότι:

« 22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. Β. 1. 2. της ΠΟΛ 1199/2017, διευκρινίζεται ότι: **«Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης)».**

Επειδή, οι διατάξεις περί πενταετούς παραγραφής, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρ. 70 παρ. 22 του Κ.Φ.Δ., για την φορολογία Κεφαλαίου έχουν εφαρμογή από 1η-1-2015.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, ήτοι το έτος 2010, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρ. 102 του ν.

2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου, σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, **μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.**

Επειδή, με βάσει τις διατάξεις του νόμου, η παραγραφή υπολογίζεται από την υποβολή της κάθε δήλωσης και όχι από την ημερομηνία θανάτου ή την υποβολή της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, η αρχική δήλωση υπεβλήθη το 2011, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης εκπίπτει μετά τις 31-12-2021.

Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου, όσον αφορά στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, **έχει υποπέσει σε παραγραφή.**

Επειδή, όσον αφορά στην υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου, **μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, δηλαδή μετά τις 31-12-2023.**

Συνεπώς, επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις ήτοι εντός της 10ετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν τίθεται θέμα παραγραφής για τη δήλωση αυτή.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται μερικώς δεκτοί. Δεκτοί όσον αφορά στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και απορρίπτονται όσον αφορά στην υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα τυπικά σφάλματα των πράξεων, όπως στην ημερομηνία θανάτου 31-10-2020 αντί του ορθού 31-10-2010 κ.α. είναι ουσιώδη και ως εκ τούτου καθιστούν τις πράξεις ανίσχυρες και άκυρες.

Επειδή, τα εκ παραδρομής λάθη δεν είναι ουσιώδη, καθώς δεν επηρεάζουν τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, ούτε παραβαίνουν τις διατάξεις του νόμου. Συνεπώς δεν επηρεάζουν την νομιμότητα ούτε το κύρος της έκθεσης ελέγχου και της πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται παντελή έλλειψη αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διότι δεν εξειδικεύονται τα στοιχεία εκείνα βάσει των οποίων προέκυψε η μεγαλύτερη αξία των κληρονομιαίων στοιχείων και δη της αξίας της εταιρείας, καθώς και ότι ο έλεγχος παρέλειψε να του κοινοποιήσει τα σχετικά έγγραφα, ότι δεν επισυνάφθηκε στο Σ.Δ.Ε. το φύλλο υπολογισμού της αξίας του οικοπέδου της εταιρείας, που προσάυξησε την αξία των μετοχών της, ότι δεν του κοινοποιήθηκαν τα 4 συνημμένα στο Σ.Δ.Ε. έγγραφα, ούτε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου βάσει της ΠΟΛ 1055/2003 (το ορθόν είναι 10-04-2023) βάσει της οποίας η φορολογητέα αξία της μετοχής ανήλθε σε 57,16€.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., «στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, στις Σημείωμα Διαπιστώσεων, μετά των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου για την

υπεραξία μεταβίβασης μετοχών της Α.Ε., βάσει της ΠΟΛ 1055/2003. Εκ παραδρομής δεν κοινοποιήθηκαν τα συνημμένα. Ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία τους την με αρ. πρωτ. αίτηση, ζητώντας να του κοινοποιηθούν εκ νέου τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου και να ισχύσει το 20ήμερο για την υποβολή των αντιρρήσεων μετά την ημερομηνία των νέων κοινοποιήσεων. Η Υπηρεσία τους ανταποκρινόμενη παρέδωσε στις, στον λογιστή του προσφεύγοντα κο τα κάτωθι:

Έντυπο Κ6 – υπολογισμού της αξίας του κίσματος - ξενοδοχείο στην περιοχή, και Έντυπο Ε3 - φύλλο υπολογισμού της αξίας του οικοπέδου (αντικειμενικού συστήματος), βάσει των οποίων υπολογίστηκε η θετική διαφορά της αξίας των παγίων, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών της επιχείρησης. Τα υπόλοιπα έντυπα (ΑΑ- ΓΗΣ, κ.λ.π.) δεν παραδόθηκαν με τη σύμφωνη γνώμη του λογιστή του προσφεύγοντος, διότι ήταν αντίγραφα από όσα ο ίδιος είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου και είχε στην κατοχή του.

Επίσης, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, στον προσφεύγοντα και τον αδελφό του κοινοποιήθηκε και η προσωρινή πράξη που αφορούσε στην μεταποβιώσασα (το 2017) μητέρα τους.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, επειδή του κοινοποιήθηκαν όλα τα σχετικά έγγραφα καθώς και η έκθεση ελέγχου για την υπεραξία μεταβίβασης μετοχών της Α.Ε., βάσει της ΠΟΛ. 1055/2003, έλαβε γνώση των στοιχείων εκείνων βάσει των οποίων προέκυψε η μεγαλύτερη αξία των κληρονομιαίων στοιχείων και δη της αξίας των μετοχών της εταιρείας. Οι δε κληρονόμοι υπέβαλαν εγγράφως τις απόψεις τους με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά τους. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει αιτιολογημένα πως προέκυψε η αύξηση της αξίας της μετοχής της εταιρείας.

Επειδή με το άρθρο 12 παρ.2, 3 & 4 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με

το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών.

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

4.(1) 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 με την ΠΟΛ 1055/2003, με ΘΕΜΑ: Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, αποφασίστηκε ότι:

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

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

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

υποχρέωση.

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1055/2003 (Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, κ.λ.π.), η διαφορά οφείλεται στον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου, εμβαδού 2.613,93 τ.μ., ιδιοκτησίας της εταιρείας, που βρίσκεται εντός, επί του οποίου είναι χτισμένο ξενοδοχείο, εμβαδού 2.084,35 τ.μ. και μια κολυμβητική δεξαμενή 116,39 τ.μ..

Ο προσφεύγων, κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας όλου του ακινήτου, έλαβε υπόψη του μόνο την αντικειμενική αξία του κτίσματος (ξενοδοχείου), ποσού 908.610,70€, (με το έντυπο Κ6 - Υπολογισμός Αξίας Κτισμάτων Ειδικών με Αντικειμενικά Κριτήρια), χωρίς να υπολογίσει και την αξία του οικοπέδου, η οποία κατά τον υπολογισμό της με το έντυπο Ε3 (αντικειμενικός προσδιορισμός) ανήλθε στο ποσό των 943.916,00 € και η συνολική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου στο ποσό των 1.852.526,70€. Η δε συνολική αντικειμενική αξία όλων των ακινήτων της εταιρείας ανήλθε στο ποσό των 2.713.376,19€. Αφαιρουμένης της

αντικειμενικής αξίας βάσει των βιβλίων της εταιρείας ποσού 1.672.371,46€, η θετική διαφορά της αξίας των παγίων ανέρχεται σε 1.041.004,73€, η οποία προστίθεται στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξημένων με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από το θάνατο.

Στη δήλωση προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της επιχείρησης, που υπέβαλε ο προσφεύγων, συνημμένη στην υπ' αριθ. δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν δηλώθηκε θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας ακινήτων και αξίας βάσει βιβλίων.

Επίσης λήφθησαν υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια των τελευταίων πέντε ετών πριν τον θάνατο, ήτοι των ετών 2009, 2008, 2007, 2006 και 2005.

Συνεπώς, ορθώς υπολογίστηκε από τον έλεγχο η αξία της μετοχής της εταιρείας, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα δεν έγινε αποδεκτό το παθητικό της εταιρείας που υπήρχε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, συνολικού ποσού 144.384,43€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 21 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται:

A) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

- α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,*
- β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου,*
- γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.*

B) Η οφειλή από προίκα του κληρονομούμενου,.....

Γ) Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσιδίκος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Δ) Τα χρέη από νοσηλεία που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

2.....

3.Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

4.....

5.Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.».

Επειδή, η ανώνυμη εταιρεία είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. (άρθ. 1 ν. 4548/2018).

Επειδή κατά την είσπραξη των χρεών της εταιρείας αλληλεγγύως υπεύθυνοι είναι τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά συγκεκριμένες προϋποθέσεις, σύμφωνα με το άρθ. 50 του ν. 4987/2022.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του τμήματος μητρώου του TAXIS, στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας συμμετείχαν, μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, εκτός από τον αποβιώσαντα και ο(υιός) και η (συζ).

Επειδή, εν προκειμένω, δεν πρόκειται για εμπορικά χρέη που αφορούν τον ίδιο τον αποβιώσαντα (π.χ. ατομική επιχείρηση που εγγυάται με την ατομική του περιουσία τις οικονομικές υποχρεώσεις αυτής), ώστε να εκπεστούν από το ενεργητικό της κληρονομιάς.

Επειδή, η εταιρεία (Α.Ε.) εξακολουθεί να υφίσταται, για τα χρέη της ευθύνεται η ίδια με την περιουσία της και όχι ο ίδιος ο αποβιώσας με την δική του, ώστε να είναι δυνατή η έκπτωση των χρεών από το ενεργητικό της κληρονομιάς.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, βάσει της απόφασης της Δ.Ε.Δ., η συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομιάς και το ποσοστό που αντιστοιχεί σε έκαστο κληρονόμο έχει ως ο κάτωθι πίνακας:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
.....		144.789,00€	157.899,00€ (αξία αποκλ. χρήσης 13.110,27€)	144.789,00€
.....		973.871,21€	1.509.024,00€	1.509.024,00€
.....		706.647,49€	706.647,49€	706.647,49€
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.825.307,70€	2.373.570,49€	2.360.460,49€
	ΜΕΙΟΝ: ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	1.500,00€	1.500,00€	1.500,00€
	ΠΛΕΟΝ ΕΠΙΠΛΑ & ΣΚΕΥΗ		1.911,51€	1.911,51€
	ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	1.823.807,70€	2.373.982,00€	2.360.872,00€

ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΚΑΘΕ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟ		ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
.....	25%	590.218,00€
.....	37,5%	885.327,00€
.....	37,5%	885.327,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του την οποία υπέβαλε για τον εαυτόν του και ως νόμω υπόχρεος κληρονόμος της και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως κάτωθι:

Α. Επί της με αριθ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Συνολική φορολογητέα αξία	683.927,89€	890.243,25€	885.327,00€
Αναλογών φόρος	24.949,00€	45.524,33€	45.032,70€
Μείον φόρος που έχει βεβαιωθεί		24.949,00€	24.949,00€
Διαφορά φόρου		20.575,33€	20.083,70€
Πρόσθετος φόρος (αρθ. 49 ν. 4509/2017 ευμενέστερος)		24.690,40€	24.100,44€
Σύνολο για καταβολή	24.949,00€	45.265,73€	44.184,14€

Β. Επί της με αριθ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Συνολική φορολογητέα αξία	455.951,93€	593.495,00€	590.218,00€
Αναλογών φόρος	0,00€	9.674,98€	9.510,90€
Μείον φόρος που έχει βεβαιωθεί		0,00€	0,00€
Διαφορά φόρου		9.674,98€	9.510,90€
Πρόσθετος φόρος (αρθ. 49 ν. 4509/2017 ευμενέστερος)		11.609,74€	11.413,08€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	21.284,52€	20.923,98€
Στον προσφεύγοντα ως νόμω υπόχρεος αντιστοιχεί το ½ , ήτοι 20.923,98€ *1/2=			10.461,99€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
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.