



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 2.2.2024

Αριθμός απόφασης: 328

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκουκατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το υπ' αριθ. υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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 με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με χρόνο φορολογίας την 3.4.2012, προσδιορίσθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου κληρονομίας, ποσού 193.786,32 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 232.543,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 426.329,90 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του ΚΕΦΟΜΕΠ βάσει της αρ. εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με την κληρονομιά του που απεβίωσε στις 3.4.2012 και κατέλειπε κληρονόμους, βάσει της υπ' αριθ. δημοσίευσης διαθήκης, τη σύζυγό του και νυν προσφεύγουσα και τα τέκνα του

Συγκεκριμένα, η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον ως άνω έλεγχο προσδιορίσθηκε το σύνολο των 392.280 κοινών μετοχών της μη εισηγμένης ανώνυμης εταιρείας που κληρονόμησε η προσφεύγουσα, στο ποσό των **2.596.893,60 €**, έναντι του δηλωθέντος 659.030,40€, ήτοι προσδιορίστηκε η αξία έκαστης μετοχής στο ποσό των 6,62€, έναντι του δηλωθέντος 1,68€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθ. υπόμνημά της ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, και την έντοκη επιστροφή κάθε καταβληθέντος ποσού, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής Αρχής περί προσαύξησης των ιδίων κεφαλαίων της Εταιρείας με το ποσό των **1.983.716,68 €**, το οποίο αφορά στη διαφορά μεταξύ του ποσού με το οποίο επιβάρυνε η Εταιρεία τα ίδια κεφάλαια (6.920.431,52 €) και του ποσού κατά το οποίο απομειώθηκαν ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου αξίας 9.227.242,02 € που κατείχε η εταιρεία την 31.12.2011 (4.936.714,84 €), τα οποία την επόμενη χρήση (2012) ανταλλάχθηκαν με ομόλογα αξίας 4.290.527,18 € κατ' εφαρμογή προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους (PSI), καθώς σύμφωνα με το οικείο φορολογικό και λογιστικό πλαίσιο και τις παρασχεθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. και την Ε.Λ.Τ.Ε. οδηγίες, ορθά η Εταιρεία σχημάτισε εν έτει 2011 πρόβλεψη για το ποσό 6.920.431,52 € και προέβη, κατόπιν, σε αναμόρφωση του ποσού της διαφοράς (4.936.714,84 €) στη χρήση 2012.
- Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής Αρχής περί προσαύξησης των ιδίων κεφαλαίων της Εταιρείας με το ποσό των **38.775,93 €**, το οποίο αφορά στο λογαριασμό 81.00.99.0000 «Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα». Και αυτό διότι, το ποσό αυτό αφορά τακτοποιήσεις παλαιών υπολοίπων προμηθευτών που αναμορφώθηκαν φορολογικά.
- Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής Αρχής περί προσαύξησης των ιδίων κεφαλαίων της Εταιρείας με το ποσό των **1.309.881,81 €**, το οποίο αφορά σε πρόσθετες αποσβέσεις που πραγματοποίησε η Εταιρεία, οι οποίες μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό 82.00.99.0000 «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και επιβάρυναν λογιστικά τα αποτελέσματα της χρήσης 2011.
- Παράνομη σε κάθε περίπτωση η αναπροσαρμογή των ιδίων κεφαλαίων της Εταιρείας λόγω ύπαρξης Πιστοποιητικού Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

- Παράνομη η αναπροσαρμογή των ιδίων κεφαλαίων και των στοιχείων του ισολογισμού της 31.12.2011 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν.2961/2001 ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. ...

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: ... ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα. ... »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2961/2001: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Επειδή στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 12 του ν.2961/2001:

«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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 προστέθηκε στο ανωτέρω άρθρο 12 του ν. 2961/2001 παράγραφος 4 ως εξής: «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 η ΠΟΛ. 1055/2003 με θέμα 'Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής' εκδόθηκε βάσει της εξουσιοδότησης του άρθρου 12 παρ. 4 του ν. 2961/2001, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003 με θέμα 'Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής':

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

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

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

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

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

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

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων

ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης': «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος από το Τμήμα Κεφαλαίου του ΚΕΦΟΜΕΠ βάσει της αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, αναφορικά με την κληρονομιά του που απεβίωσε στις 3.4.2012 και κατέλειπε κληρονόμους, βάσει της υπ' αριθ. δημοσίευσης διαθήκης, τη σύζυγό του και νυν προσφεύγουσα

Επειδή στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου το Τμήμα Κεφαλαίου απέστειλε το από Υπηρεσιακό Σημείωμα προς το ΚΕΦΟΜΕΠ με το οποίο ζήτησε τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003, για τις εταιρείες στις οποίες συμμετείχε ο θανών, μεταξύ των οποίων και η Η προσφεύγουσα, η οποία κληρονομεί 392.280 από τις συνολικά 700.500 μετοχές της εν λόγω εταιρείας, δήλωσε ως φορολογητέα αξία ανά μετοχή την 1,68 € στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομίας.

Επειδή, δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2961/2001 και της Πολ.1055/2003, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των ιδίων κεφαλαίων και της φορολογητέας αξίας των μετοχών της κατά το χρόνο του θανάτου του μετόχου

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού προέβη σε έλεγχο των εγγραφών ισολογισμού που διενήργησε η ως άνω ανώνυμη εταιρεία, αρχικά επαναπροσδιόρισε τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, τα αποτελέσματα εις νέον και τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης της ως εξής:

Ολικά αποτελέσματα

Ολικά αποτελέσματα δήλωσης	-6.973.833,03
Πλέον διαφορά υποτίμησης χρεογράφων	1.983.716,68
Πλέον διαφορά τιμολογίων τόκων	2.496.149,47
Σύνολο ολικών αποτελεσμάτων	-2.493.966,88

Ίδια κεφάλαια

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Μετοχικό κεφάλαιο	7.005.000,00		7.005.000,00

Αποθεματικά κεφάλαια	4.578.389,43		4.578.389,43
Αποτελέσματα (ζημίες) εις νέον	-10.415.070,51	-10.415.070,51	
Πλέον διαφορά υποτίμησης ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου		1.983.716,68	
Πλέον έκτακτα & ανόργανα έξοδα		38.775,93	
Πλέον έσοδα προηγούμενων χρήσεων (αποσβέσεις παγίων)		1.309.881,81	
Αποτελέσματα (κέρδη) εις νέον		-7.082.696,09	-7.082.696,09
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	1.168.318,92		4.500.693,34

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων και των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων ετών 2007-2011 προκειμένου να εξεύρει τον συντελεστή απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1055/2003, ως κάτωθι:

ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Βάσει δήλωσης)	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Βάσει δήλωσης)	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Βάσει ελέγχου)	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Βάσει ελέγχου)
2011	-6.973.833,03	1.168.318,92	-2.493.966,88	4.500.693,34
2010	259.201,66	14.490.292,71	259.201,66	14.490.292,71
2009	494.864,77	14.619.230,84	494.864,77	14.619.280,84
2008	1.356.047,94	15.271.732,07	1.356.047,94	15.271.732,07
2007	2.066.969,87	10.181.484,44	2.066.969,87	10.181.484,44
ΣΥΝΟΛΟ	-2.796.748,79	55.731.058,98	1.689.117,36	59.063.433,40
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	-559.349,76	11.146.211,80	336.623,47	11.812.685,68

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε τον συντελεστή απόδοσης ιδίων κεφαλαίων και κατ' επέκταση τα ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Μέσος όρος ολικών αποτελεσμάτων πενταετίας	-559.349,76	336.623,47	895.973,23
Μέσος όρος ιδίων κεφαλαίων πενταετίας	11.146.211,80	11.812.686,68	666.474,88
Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων	-0,0502	0,0285	0,0787
Ίδια κεφάλαια κατά την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης	1.168.318,92	4.500.693,34	3.332.374,42
Απόδοση ιδίων κεφαλαίων	-	128.255,24	128.255,24
Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή	1.168.318,92	4.628.948,58	3.460.629,66

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία της κληρονομούμενης επιχείρησης ως εξής:

	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή	1.168.318,92	4.628.948,58	3.460.629,66

Θετική διαφορά αξίας παγίων	6.243,88	6.243,88	0,00
Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μετοχών	1.174.562,80	4.635.192,46	3.460.629,66

Και τη φορολογητέα αξία ανά μετοχή ως εξής:

	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μετοχών	1.174.562,80	4.635.192,46	3.460.629,66
Σύνολο μετοχών Α.Ε.	700.500	700.500	700.500
Φορολογητέα αξία ανά μετοχή	1,68	6,62	4,94

Κατόπιν των ανωτέρω η συνολική φορολογητέα αξία των κληρονομούμενων από την προσφεύγουσα μετοχών διαμορφώθηκε ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία μετοχής	1,68	6,62	4,94
Αριθμός μετοχών	392.280	392.280	
Συνολική φορολογητέα αξία	659.030,40	2.596.893,60	1.937.863,20

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι παρανόμως ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης την σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003 και δεν έλαβε τα δεδομένα του επίσημου ισολογισμού, ενώ ακολουθώντας προβάλλει σχετικούς ισχυρισμούς για κάθε ποσό λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος. Επίσης, επικαλείται ότι όλες οι εγγραφές της επιχείρησης διενεργήθηκαν σύμφωνα με το οικείο φορολογικό και λογιστικό πλαίσιο και τις παρασχεθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. και την Ε.Λ.Τ.Ε. οδηγίες. Επιπλέον, επικαλείται ότι σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση για τη χρήση 2011 έχει λάβει Πιστοποιητικού Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο έχει παραγραφεί, μετά το πέρας 18μηνου.

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κληρονομούμενων μετοχών, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003, δεν έλαβε τα δεδομένα των επίσημων δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης την, από τα οποία προκύπτει το ύψος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, των αποτελεσμάτων εις νέον και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Αντιθέτως, προέβη σε ουσιαστικό έλεγχο των λογιστικών εγγραφών κλεισίματος ισολογισμού της επιχείρησης (κατά την) και στη συνέχεια μετέβαλε την καθαρή θέση της επιχείρησης με την προσθήκη λογιστικών διαφορών. Ωστόσο, ο εν λόγω έλεγχος των εγγραφών και η τροποποίηση των δεδομένων του επίσημου δημοσιευμένου ισολογισμού δεν είναι σύμφωνος με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ. 1055/2003 όπως αυτές αναφέρονται παραπάνω. Εξάλλου, όπως αναφέρεται στη εισηγητική έκθεση του άρθρου 12 παρ. 1 του ν. 3091/2002, η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών προστέθηκε με σκοπό την «αντικειμενικοποίηση της φορολογητέας ύλης ..., ώστε να καθίσταται εκ των προτέρων ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογητέας επιβάρυνσης από τους φορολογούμενους και να εδραιωθεί το αίσθημα εμπιστοσύνης αυτών προς τις φορολογικές αρχές»

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 & 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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης αναπροσαρμογής των ιδίων κεφαλαίων και των στοιχείων του ισολογισμού τηςγίνεται δεκτός και παρέλκει η εξέταση των ισχυρισμών περί παράνομης αναπροσαρμογής λόγω ύπαρξης φορολογικού πιστοποιητικού και ορθότητας των εγγραφών σύμφωνα με το οικείο λογιστικό και φορολογικό πλαίσιο και τις παρασχεθείσες οδηγίες.

Συνεπώς με την παρούσα απόφαση, προκειμένου να προσδιοριστεί ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων και των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων ετών 2007-2011, λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των επίσημων δημοσιευμένων ισολογισμών των ετών αυτών, τα οποία είναι όμοια με τα βάσει δήλωσης της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Βάσει δήλωσης)	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Βάσει δήλωσης)	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Βάσει ελέγχου)	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Βάσει ελέγχου)	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Βάσει ΔΕΔ)	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Βάσει ΔΕΔ)
2011	6.973.833,03	1.168.318,92	2.493.966,88	4.500.693,34	6.973.833,03	1.168.318,92
2010	259.201,66	14.490.292,71	259.201,66	14.490.292,71	259.201,66	14.490.292,71
2009	494.864,77	14.619.230,84	494.864,77	14.619.280,84	494.864,77	14.619.230,84
2008	1.356.047,94	15.271.732,07	1.356.047,94	15.271.732,07	1.356.047,94	15.271.732,07
2007	2.066.969,87	10.181.484,44	2.066.969,87	10.181.484,44	2.066.969,87	10.181.484,44
ΣΥΝΟΛΟ	2.796.748,79	55.731.058,98	1.689.117,36	59.063.433,40	2.796.748,79	55.731.058,98
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	559.349,76	11.146.211,80	336.623,47	11.812.685,68	559.349,76	11.146.211,80

Επειδή, στην παράγραφο 7 του Προσαρτήματος του Ισολογισμού τηςτης εταιρείαςαναφέρονται τα εξής:

«§ 7. Προβλέψεις και υποχρεώσεις - Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων - Εκτός Ισολογισμού διακανονισμοί - Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη

(α) Άρθρο 42ε § 14 εδαφ. δ: Ανάλυση του λογαριασμού «Λοιπές προβλέψεις» αν το ποσό που είναι σημαντικό . Σύμφωνα με το άρθρο 43α § 1-ιζ , παρατίθεται και ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων αποζημιώσεως του προσωπικού.

- Σχετικά με τα Ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου που έλαβε η εταιρεία βάσει του Ν. 3867/3.8.2010 (Άρθρο 27 «Εξόφληση προμηθειών νοσοκομείων και ρυθμίσεις θεμάτων σχετικών διαγωνισμών») αντικαταστάθηκαν στη χρήση 2012 με νέα ομόλογα στα πλαίσια εφαρμογής του PSI.

Δεδομένου ότι οι διαμορφωθείσες, αμέσως μετά το PSI, τιμές της Η.Δ.Α.Τ. για τα νέα Ο.Ε.Δ. ανέρχονται περίπου στο 25% της ονομαστικής αξίας των παλαιών Ο.Ε.Δ.. Η εταιρεία αποτίμησε κατά την τα νέα Ο.Ε.Δ. με βάση τις τιμές της Η.Δ.Α.Τ., στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 43, § 6, εδάφιο (α) του Κ.Ν. 2190/1920. Έτσι λοιπόν τα Ο.Ε.Δ. εμφανίζονται κατά τηνστις οικονομικές καταστάσεις στο 25% της αρχικής τους ονομαστικής αξίας.

- Η σχηματισμένη πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία υπολείπεται της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 42ε του Κ.Ν. 2190/1920 κατά ποσό € 152 χιλ. περίπου, εκ του οποίου ποσό € 14 χιλ. περίπου θα βάρυνε

τα αποτελέσματα χρήσης και το υπόλοιπο ποσό € 138 χιλ. περίπου τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων.»

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η επιχείρησηκατείχε την , ημερομηνία σύνταξης του τελευταίου πριν το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ισολογισμού, ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου, αξίας 9.227.242,02 €. Η εταιρεία κατά τηνπροέβη σε απομείωση της αξίας τους κατά 75% καταχωρώντας ζημία 6.920.431,52 € με τη μορφή πρόβλεψης υποτίμησης χρεογράφων. Τα επίμαχα ομόλογα ανταλλάχθηκαν το επόμενο έτος 2012, και συγκεκριμένα την με ομόλογα αξίας 4.290.527,18 € κατ' εφαρμογή του προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους (PSI), ήτοι προέκυψε απομείωση αυτών κατά 4.936.714,84 €, δηλαδή προέκυψε τελικά απομείωση μικρότερη από την αρχική πρόβλεψη κατά **1.983.716,68 €**.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα αποδέχεται τα ως άνω γεγονότα και ποσά, και δεν αμφισβητεί ότι τελικά η απομείωση των ελληνικών ομολόγων της επιχείρησης ήταν μικρότερη από την αρχική πρόβλεψη, κατά το ποσό των **1.983.716,68€**, η οποία προήλθε από την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους (PSI), την

Επειδή όπως ρητά αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του ν. 2961/2001 κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, εκτός των αναφερομένων στα υπό α' και β' αυτού μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία αυτών.

Επειδή το γεγονός της αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους (PSI), το οποίο έλαβε χώρα εντός του 2012 προ του θανάτου του κληρονομούμενου, και συγκεκριμένα την (βλ. πράξη του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών), αποτελεί πρόσφορο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά την φορολογητέα αξία των κληρονομούμενων μετοχών και ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας αυτών, και θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τους προκειμένου αυτή να προσεγγίζει όσο το δυνατόν την πραγματική αγοραία αξία ώστε η φορολογούμενη ύλη να μην είναι πλασματική (ΣτΕ 315/2023), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2961/2001, με την προσθήκη του ποσού των **1.983.716,68 €** στα ίδια κεφάλαια κατά την προηγούμενη μέρα της μεταβίβασης, ως κάτωθι:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μέσος όρος ολικών αποτελεσμάτων πενταετίας	-559.349,76	336.623,47	-559.349,76	
Μέσος όρος ιδίων κεφαλαίων πενταετίας	11.146.211,80	11.812.686,68	11.146.211,80	
Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων	-0,0502	0,0285	-0,0502	
Ίδια κεφάλαια κατά την προηγούμενη	1.168.318,92	4.500.693,34	3.152.035,60	1.983.716,68

ημέρα της μεταβίβασης				
Απόδοση ιδίων κεφαλαίων	-	128.255,24	-	
Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή	1.168.318,92	4.628.948,58	3.152.035,60	1.983.716,68

Συνεπώς, η φορολογητέα αξία της κληρονομούμενης επιχείρησης διαμορφώνεται ως εξής:

	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Αξία βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή	1.168.318,92	4.628.948,58	3.152.035,60	1.983.716,68
Θετική διαφορά αξίας παγίων	6.243,88	6.243,88	6.243,88	0,00
Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μετοχών	1.174.562,80	4.635.192,46	3.158.279,48	1.983.716,68

Εν συνεχεία, η φορολογητέα αξία ανά μετοχή διαμορφώνεται ως εξής:

	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Αξία βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μετοχών	1.174.562,80	4.635.192,46	3.158.279,48	1.983.716,68
Σύνολο μετοχών Α.Ε.	700.500	700.500	700.500	700.500
Φορολογητέα αξία ανά μετοχή	1,68	6,62	4,51	2,83

Κατόπιν των ανωτέρω η συνολική φορολογητέα αξία των κληρονομούμενων από την προσφεύγουσα μετοχών διαμορφώνεται ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα αξία μετοχής	1,68	6,62	4,51	2,83
Αριθμός μετοχών	392.280	392.280	392.280	
Συνολική φορολογητέα αξία	659.030,40	2.596.893,60	1.769.182,80	1.110.152,40

Και ο φόρος κληρονομίας υπολογίζεται ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Συνολική αξία ενεργητικού	2.659.646,06	4.597.509,26	3.769.798,46	
Συνυπολογιζόμενη δωρεά αιτία θανάτου	382.510,00	382.510,00	382.510,00	
Φορολογητέα αξία κληρονομίας	3.042.156,06	4.980.019,26	4.152.308,46	
Υπολογισμός				

φόρου κληρονομίας	254.215,57	448.001,92	365.230,85	
Μείον: Φόρος που βεβαιώθηκε		254.215,57	254.215,57	
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		193.786,32	111.015,28	111.015,28
Πρόσθετος φόρος		232.543,58	133.218,34	133.218,34
Σύνολο φόρου για καταβολή		426.329,90	244.233,62	244.233,62

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την τροποποίηση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φόρος κληρονομίας:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	193.786,32	111.015,28	111.015,28
Πρόσθετος φόρος	232.543,58	133.218,34	133.218,34
Σύνολο φόρου για καταβολή	426.329,90	244.233,62	244.233,62

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.