



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:

06/03/2024

613

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

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. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ. κατά της με αριθ. /18-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /18-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την από 13-11-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/18-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 13.322,26 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.827,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.149,39 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 17-06-2017, υπέβαλε τις με αριθ. /2018, /2018 αρχικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και τις με αριθ. /2021, /2023 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, η οποία εν συνεχεία διαβίβασε προς έλεγχο τον με αριθ. Θ-..... /2017 φάκελο της υπόθεσης στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς έλεγχο λόγω αρμοδιότητας. Από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν με τις ως άνω δηλώσεις, η διαφορά φόρου προέκυψε στα κάτωθι:

- Περιουσιακό στοιχείο με α/α Ανώνυμες μετοχές της Εταιρείας Ο έλεγχος προσδιόρισε την φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών βάσει της ΠΟΛ. 1055/2003 σε 150.000,00 € έναντι της δηλωθείσας 54.150,00 €.
- Έπιπλα & Σκεύη επί των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά περιουσία βάσει του άρθ. 13 του ν. 2961/2001 τα όποια δεν είχαν συμπεριληφθεί στις ως άνω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τον προσφεύγοντα. Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία σε 37.372,59 € (1.121.177,77 € X 1/30).

Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ. /22-08-2023 Σ.Δ.Ε. του άρθ. 28 του ΚΦΔ και τη με αριθ. /22-08-2023 Πράξη Προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στα οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. /25-09-2023 υπόμνημα, με το οποίο υπέβαλε τις απόψεις του στα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο έλεγχος ωστόσο δεν έκανε τις ως άνω απόψεις και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολική φορολογητέα αξία ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.671.227,73 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ (ΟΦΕΙΛΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ)	25.193,95 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	1.512.811,19 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.646.033,78 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κατά τον υπολογισμό της αξίας των επίπλων & σκευών στο ενεργητικό της Δήλωσης Κληρονομιάς, ο έλεγχος λανθασμένα έλαβε υπόψη την συνολική αξία των κληρονομούμενων κτισμάτων, συμπεριλαμβανομένων των ενοικιασμένων και των προς ενοικίαση ακινήτων, με την αιτιολογία ότι στα συμβόλαια ενοικίασης δεν γίνεται αναφορά στο ότι δεν υπάρχουν έπιπλα και σκεύη και ότι αυτά παραδόθηκαν κενά. Σύμφωνα με τους υπολογισμούς του ίδιου, η αξία των επίπλων και σκευών που πρέπει να συμπεριληφθεί στο ενεργητικό της δήλωσης κληρονομιάς ανέρχεται στο ποσό των 6.791,20 € αντί των 37.372,59 € που έχει προσδιορίσει ο έλεγχος.
- Ο έλεγχος έχει υπολογίσει λανθασμένα την αξία της μετοχής της εταιρείας «.....» καθώς δεν έλαβε υπόψη ότι το μοναδικό περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας είναι το πλοίο αναψυχής «.....» η αξία του οποίου μειώνεται ανάλογα με τον συντελεστή παλαιότητας.

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

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

- «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. ...

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Άρθρο 12 Αξία μετοχών, ομολογιών, κ.λ.π.

[...] 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.1055/1.4.2003 εκδόθηκε βάσει εξουσιοδότησης της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρ.12 του ν.3091/2002 και ρυθμίζει μεταξύ άλλων τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.

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 13 του ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθ. 12 του ν. 3091/2002 και ισχύει από 01-01-2003, ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.

Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.»

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια:

α) ότι στην κληρονομία υπάρχουν έπιπλα και

β) ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του συνόλου των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/1990 διευκρινίζεται ότι:

«1. Ο φορολογικός νόμος (άρθρο 13) θεωρεί ότι στην κληρονομιά περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα, δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στη χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών,

3. Από τη διατύπωση του νόμου (., και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα...) σαφώς προκύπτει ότι η απαρίθμηση των αντικειμένων που υπάγονται στο εξαίρετο είναι ενδεικτική. Είναι βεβαίως αυτονόητο ότι στο εξαίρετο περιλαμβάνονται μόνο κινητά (και ουδέποτε ακίνητα) αντικείμενα, που ανήκουν στον κληρονομούμενο.

Με τον όρο "οικιακά αντικείμενα" δηλούνται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει, κατά τη διάρκεια του γάμου, για την κοινή των συζύγων οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης ΕρμΑΚ 1820 47, Βουζίκας Κληρον. Παρ 30 ΙΙΙ 2. Παπαντωνίου Κληρον. Παρ. 90 ΙΙΙ).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1039/2003 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14, και 26 παρ. 2 του ν. 3091/2002 "Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ 330 τ.Α/24-12-2002)», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 12 Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2961/2001 και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομίας, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιάς περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα (άρθρο 30 του ν. 3091/2002) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001.».

Επειδή εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./03-05-2023 εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2017) του κληρονομούμενου με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 17-06-2017. Ο πατέρας του, (προσφεύγων) με Α.Φ.Μ., ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, υπέβαλε τις με αριθ./2018,/2018 αρχικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και τις με αριθ./2021,/2023 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν με τις ως άνω δηλώσεις, η διαφορά φόρου προέκυψε στο περιουσιακό στοιχείο με α/α (5), ήτοι 15.000 Ανώνυμες μετοχές της Εταιρείας «.....». Ο έλεγχος προσδιόρισε την φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών βάσει της ΠΟΛ. 1055/2003 σε 150.000,00 € έναντι της δηλωθείσας 54.150,00 €. Επιπλέον, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των επίπλων και σκευών της υπό κρίση κληρονομιάς σε 37.372,59 € (1.121.177,77 € X 1/30), βάσει του άρθ. 13 του ν. 2961/2001.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει υπολογίσει λανθασμένα την αξία της μετοχής της εταιρείας «.....» καθώς δεν λήφθηκε υπόψη ο συντελεστής παλαιότητας του μοναδικού περιουσιακού στοιχείου της εταιρείας, ήτοι του σκάφους αναψυχής «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003 για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνονται υπόψη τα ίδια κεφάλαια της

εταιρείας που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξημένα με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο ως άνω αποτέλεσμα προστίθεται η θετική διαφορά της αξίας των παγίων και εν συνεχεία το νέο αποτέλεσμα διαιρείται με τον αριθμό των μετοχών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατ' εφαρμογή της ως άνω ΠΟΛ. ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιόρισε τα κάτωθι:

A. Οικονομικά στοιχεία επιχείρησης

Ίδια Κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή: 750.000,00 €

B. Θετική Διαφορά αξίας παγίων:

205.238,40 - 684.128,00 = 0,00

Γ. Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μετοχών:

750.000,00 €

Δ. Φορολογητέα αξία μετοχής:

750.000,00 / 75.000 = 10,00 €

Ε. Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών:

10,00 X 15.000 = 150.000,00 €

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου ορθώς προσδιορίστηκε η αξία των μετοχών της υπό κρίση (Κεφαλαιουχική εταιρεία), σύμφωνα με την ενότητα Ε' της ΠΟΛ. 1055/2003, στο ποσό των 150.000,00 €, έναντι του δηλωθέντος 54.150,00 € και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων & σκευών ο έλεγχος λανθασμένα έλαβε υπόψη τα ενοικιασμένα και τα προς ενοικίαση ακίνητα στα οποία δεν υπάρχουν έπιπλα και σκεύη. Επομένως, αιτείται με την παρούσα προσφυγή τον υπολογισμό της αξίας επίπλων και σκευών μόνο στις κατοικίες (πρώτη και δευτερεύουσα) του κληρονομούμενου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, προσκομίζει τα κάτωθι:

- Το από 21-07-2016 μισθωτήριο συμφωνητικό μεταξύ του αποβιώσαντος (εκμισθωτής) και της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ (μισθωτής) που αφορά διαμέρισμα επιφάνειας κύριων χώρων 128,28 τ.μ., το οποίο βρίσκεται στο, επί της οδού, με διάρκεια μίσθωσης από 01-09-2016 έως 30-08-2018.
- Το από 22-09-1999 μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας μεταξύ του αποβιώσαντος (εκμισθωτής) και του, με ΑΦΜ (μισθωτής) που αφορά διαμέρισμα στο, επί της οδού, επιφάνειας κύριων χώρων 194,00 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 3,00 τ.μ. με διάρκεια μίσθωσης από 01-10-1999 έως 30-09-2002. Επιπλέον, προσκομίζει και τις σχετικές παρατάσεις μίσθωσης για τα χρονικά διαστήματα: από 01-10-2002 έως 30-09-2005, από 01-10-2005 έως 30-09-2006, από 01-10-2006 έως 30-09-2011, από 01-10-2011 έως 30-09-2013, από 01-10-2013 έως 30-09-2014, από 01-10-2014 έως 30-09-2015 καθώς και τις αποδείξεις υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που αφορούν τα διαστήματα από 01-10-2014 έως 30-09-2015, από 01-10-2015 έως 30-09-2016 και από 01-10-2016 έως 30-09-2017.

Επειδή, όπως προκύπτει τόσο από τα ανωτέρω συμφωνητικά μίσθωσης όσο και από τα σχετικά έντυπα Ε2, τα ως άνω ακίνητα, συνολικής αξίας 786.187,16 €, ήταν μισθωμένα πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου.

Επειδή, στα ως άνω συμφωνητικά μίσθωσης δεν γίνεται αναφορά σε μίσθωση με έπιπλα και σκεύη ευλόγως προκύπτει ότι δεν υπήρχαν σε αυτά έπιπλα και σκεύη, και με την υπό κρίση προσφυγή γίνεται δεκτό ότι συνολική αξία των εν λόγω κτισμάτων ποσού 786.187,16 € (513.641,52 + 272.545,64), που περιλαμβάνονται στην υπό κρίση κληρονομία, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων και σκευών.

Επειδή, σχετικά με το ακίνητο επί της οδού στην θέση «.....» της Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται μερικώς δεκτός και ο υπολογισμός της αξίας των επίπλων και σκευών προσδιορίζεται σε ποσοστό 1/30 επί της αξίας των κτισμάτων, ήτοι **11.166,35 € (334.990,61 € X 1/30)**.

Επειδή με βάση τα ως άνω, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντα αναλύεται και διαμορφώνεται, ως εξής:

Κληρονομική μερίδα	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	1.538.005,14 €	1.633.855,14 €	1.633.855,14 €
Έπιπλα και σκεύη	0,00 €	37.372,59 €	11.166,35 €
Χρέη και βάρη	25.193,95 €	25.193,95 €	25.193,95 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.512.811,19 €	1.646.033,78 €	1.619.827,54 €
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου (Κατηγορία Α')	107.781,10 €	121.103,38 €	118.482,75 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./08-11-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθ./18-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./18-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του ν. 2961/2001:

Φορολογικό έτος 2017

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	107.781,10 €	121.103,38 €	118.482,75 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	107.781,10 €	107.781,10 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	-	13.322,26 €	10.701,65 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘ. 58 ΤΟΥ ΚΦΔ	-	2.827,13 €	1.070,16 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	107.781,10 €	16.149,39 €	11.771,80 €

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.