



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1310

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ. /28.12.2023 και /28.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που εκδόθηκαν επί των υπ' αριθ. /18.10.2018, /18.10.2018 και /18.10.2018 δηλώσεων (αριθ. φак. Θ-...../2017), του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /28.12.2023 και /28.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ., που εκδόθηκαν επί των υπ' αριθ. /18.10.2018, /18.10.2018 και /18.10.2018 δηλώσεων (αριθ. φак. Θ-...../2017), των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 την υπ' αριθ. /28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεης της από 14/03/2023 αποθανούσης μητρός της (ΑΦΜ), εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την 21/09/2017 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), κύριος φόρος ποσού 12.343,19€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 6.171,60€, ήτοι συνολικό ποσό 18.514,79€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας κληρονομηθέντων κινητών και ακινήτων και κατ' επέκταση της κληρονομικής της μερίδας από 250.608,95€ σε 623.806,85€. Μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιαιάς περιουσίας είναι 249.831 μετοχές της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» η αξία των οποίων επαναπροσδιορίστηκε από την ελεγκτική αρχή σε 549.628,20€ έναντι της δηλωθείσας 176.430,65€.

Με την υπ' αριθ. /28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την 21/09/2017 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), κύριος φόρος ποσού 1.137,47€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 568,74€, ήτοι συνολικό ποσό 1.706,21€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας κληρονομηθέντων κινητών και ακινήτων και κατ' επέκταση της κληρονομικής της μερίδας από 92.123,88€ σε 252.622,48€. Μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιαιάς περιουσίας είναι 104.096 μετοχές της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» η αξία των οποίων επαναπροσδιορίστηκε από την ελεγκτική αρχή σε 229.011,20€ έναντι της δηλωθείσας 73.512,60€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, ισχυριζόμενη ότι η ελεγκτική αρχή δεν συνυπολόγισε στο παθητικό της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» χρέη συνολικού ύψους 4.665.606€, τα οποία μειώνουν την αγοραία αξία των μετοχών. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ. /28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είναι εσφαλμένη κατά το σκέλος που παραλείφθηκε κληρονόμος της μητέρας της η οποία δεν αποποιήθηκε.

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*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...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το 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 το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν... η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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... 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 ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης...».

Επειδή, με την 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ.1055/01.04.2003 (ΦΕΚ Β' 477) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών, με την οποία καθορίστηκε, μεταξύ άλλων, ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, ορίζεται ότι: «...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 ίδιων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των 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...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ.1055/01.04.2003 και διευκρινίστηκε ότι: «...2. Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 δόθηκε η εξουσιοδότηση στον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφαση του τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών καθώς και ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε αυτές, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που επιδρούν στον υπολογισμό αυτό. Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 (ΦΕΚ 477/Β'/21.4.2003) απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία πλέον καθιερώνεται και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (όπως ίσχυε και στη φορολογία εισοδήματος κατά τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων) νέος - αντικειμενικός τρόπος

προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών. Η παραπάνω απόφαση εφαρμόζεται σε μεταβίβαση, κατά περίπτωση,... δ) μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο. Η αξία που προκύπτει με βάση την πιο πάνω απόφαση είναι υποχρεωτική τόσο για το φορολογούμενο όσο και για τη ΔΟΥ και εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, όπως προβλέπονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 (π.χ. δυνατότητα αμφισβήτησης της αντικειμενικής αξίας με την άσκηση προσφυγής μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της οικείας δήλωσης, ή δυνατότητα διόρθωσης της αξίας ή των στοιχείων που προσδιορίζουν αυτή, χωρίς την επιβολή προσθέτου φόρου, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της οικείας δήλωσης). Αυτό σημαίνει ότι κατά την υποβολή των δηλώσεων φόρου (κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) η αξία που προκύπτει από την εφαρμογή της προαναφερθείσας απόφασης θα αναγραφεί στη στήλη όπου αναγράφεται η αντικειμενική αξία και θα συνυποβληθούν και τα στοιχεία με βάση τα οποία γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας αυτής (π.χ. τελευταίοι ισολογισμοί κ.λπ.). Προκειμένου να καταστεί ευχερής η διενέργεια του οικείου φορολογικού ελέγχου από τη ΔΟΥ, θα προσκομισθεί κατά τις γενικές διατάξεις και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κριθεί από αυτήν απαραίτητο... Προσδιορισμός της Φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών. Κατά τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (που υπάρχουν την ημέρα την προηγούμενη εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων πριν από την μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προσθέτουμε την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας όλων των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του Ν.2961/2001 και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών (μετά τις τυχόν αναπροσαρμογές), αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρείται δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης (αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) μετοχών. Τα πηλίκο της διαίρεσης αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα αξία κάθε μετοχής και, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών, θα υπαχθεί στον κατά περίπτωση φόρο...Διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, με την περ. 6 της παρ.4.2.200 του ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980) οριζόταν ότι ως «Ιδια Κεφάλαια» λαμβάνεται το άθροισμα των κονδυλίων των ακόλουθων πρωτοβάθμιων: 40. «Κεφάλαιο», 41. «Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων» και 43. «Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου».

Επειδή, με το άρθρο 61 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Επειδή, με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και

246 του Α.Κ.. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,....».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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)... 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... 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, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι : «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 21/09/2017 (ΑΦΜ) υπέβαλε, μεταξύ άλλων, την υπ' αρ. /18.10.2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία συμπεριέλαβε στην κληρονομιά περιουσία 104.096 μετοχές της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» με δηλωθείσα συνολική αξία 73.512,60€. Κατόπιν ελέγχου, η αξία των ανωτέρω μετοχών προσδιορίστηκε, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.2961/2001 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1055/2003 Α.Υ.Ο.Ο., στο ποσό των 229.011,20€, η δε συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομικής της μερίδας σε 252.622,48€ από 92.123,88€. Ακολούθως, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό /28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ., με την οποία επιβλήθηκε ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, σύμφωνα με τις κλίμακες και τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν.2961/2001 πλέον του προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022.

Επιπροσθέτως, η (ΑΦΜ), ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος (ΑΦΜ) υπέβαλε, μεταξύ άλλων, την υπ' αρ. /18.10.2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία συμπεριέλαβε στην κληρονομιά περιουσία 249.831 μετοχές της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» με δηλωθείσα συνολική αξία 176.430,65€. Κατόπιν ελέγχου, η αξία των ανωτέρω μετοχών προσδιορίστηκε, σύμφωνα με το άρθρο 12 του

ν.2961/2001 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1055/2003 Α.Υ.Ο.Ο., στο ποσό των 549.628,20€, η δε συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομικής της μερίδας σε 623.806,85€ από 250.608,95€. Ακολούθως, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό/28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ., με την οποία επιβλήθηκε ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, σύμφωνα με τις κλίμακες και τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν.2961/2001 πλέον του προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022. Με την εν λόγω πράξη η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα βαρύνεται εις ολόκληρον με την πράξη αυτή ως νόμω υπόχρεη της από 14/03/2023 αποθανούσης μητρός της (ΑΦΜ).

Συγκεκριμένα, για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη της τους Ισολογισμούς, τις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης και τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας, για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2012 – 31/12/2012 έως 01/01/2016 – 31/12/2016, το ισοζύγιο γενικού και αναλυτικών καθολικών περιόδου Σεπτεμβρίου 2017, απ' όπου προκύπτουν: α) Ίδια Κεφάλαια ύψους 2.295.020,15€, β) Αξία Κτήσης Εδαφικών Εκτάσεων ποσού 729.560,91€ και Κτιρίων ποσού 869.405,34€, την από 12/06/2018 βεβαίωση της εταιρείας «..... Α.Ε.Β.Ε.» σχετικά με τον συνολικό αριθμό των μετοχών της εταιρείας και την δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2016 και 2017 της εν λόγω εταιρείας. Βάσει των προσκομισθέντων και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.2961/2001 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1055/2003 Α.Υ.Ο.Ο., η αξία των μεταβιβασθέντων αιτία θανάτου μετοχών προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα στο ποσό των 229.011,20€, ήτοι 104.096 μετοχές επί 2,20€ έκαστη, ενώ για την (ΑΦΜ) στο ποσό των 549.628,20€, ήτοι 249.831 μετοχές επί 2,20€ έκαστη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι εσφαλμένη διότι η ελεγκτική αρχή δεν συνυπολόγισε στο παθητικό της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» χρέη συνολικού ύψους 4.665.606€, τα οποία μειώνουν την αγοραία αξία των μετοχών. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι στο παθητικό της προαναφερθείσας εταιρείας έπρεπε να προστεθούν οφειλές της προς το Δημόσιο και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οι οποίες υφίσταντο κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των ανωτέρω μετοχών που περιλαμβάνονται στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας και της μητέρας της (ΑΦΜ), εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2961/2001 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1055/2003 Α.Υ.Ο.Ο., με τις οποίες καθιερώθηκε ένας αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας μετοχών μη εισηγμένων εταιρειών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, η δε φορολογητέα αξία που προσδιορίζεται με βάση την απόφαση αυτή είναι υποχρεωτική τόσο για το φορολογούμενο όσο και τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής λήφθηκαν υπόψη τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση (21/09/2017), δη 2.295.020,15€, τα οποία δεν προσauξήθηκαν διότι ο συντελεστής απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων είναι αρνητικός. Στο

αποτέλεσμα που προέκυψε δεν προστέθηκε διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, καθώς δεν υφίστατο θετική διαφορά. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, μετοχών, ήτοι 1.040.964 μετοχών, αποτέλεσε τη φορολογητέα αξία αυτών, δη 2,20€ ανά μετοχή.

Επιπροσθέτως, τα χρέη και οι οφειλές της εν λόγω εταιρείας σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και προς το Δημόσιο, ως στοιχεία των υποχρεώσεων της επιχείρησης κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, συμπεριλαμβάνονται στο παθητικό της και κατ' επέκταση διαμορφώνουν το ύψος της καθαρής θέσης της και των ιδίων κεφαλαίων της. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή προέβη στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.», λόγω μη συνυπολογισμού χρεών συνολικού ύψους 4.665.606€, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η υπ' αριθ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είναι εσφαλμένη κατά το σκέλος που παραλείφθηκε κληρονόμος της μητέρας της, η οποία δεν αποποιήθηκε. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το υπ' αριθ./27.09.2023 πιστοποιητικό δηλώσεων αποποιήσεων όσον αφορά την κληρονομιά της από 14/03/2023 αποβισιάσης μητρός της, (ΑΦΜ), σύμφωνα με το οποίο δεν έχει καταχωρηθεί δήλωση για αποποίηση κληρονομιάς από την προσφεύγουσα και την του ανήλικη θυγατέρα της αδελφής της και εγγονή της κληρονομούμενης. Ως εκ τούτου, η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ως νόμω υπόχρεης για την υπ' αριθ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που εκδόθηκε σε βάρος της (ΑΦΜ) περιορίζεται κατά το ήμισυ, καθότι προσκόμισε πιστοποιητικό με ημερομηνία 27/09/2023, ήτοι μετά την παρέλευση της τετράμηνης προθεσμίας χωρίς να γίνει αποποίηση, ενώ ο χρόνος γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης μετατίθεται εκ του νόμου (άρθρο 7 ν.2961/2001) κατά το χρόνο ενδεχόμενης αποποίησης της κληρονομιάς από την του εφόσον καθίσταται δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης.

Επειδή, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα αναφορικά με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./25.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως προς τη φορολογική συνυποχρέωση της προσφεύγουσας, και
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Φορολογική υποχρέωση προσφεύγουσας
Διαφορά φόρου προς καταβολή	12.343,19€	12.343,19€	6.171,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	6.171,60€	6.171,60€	3.085,80€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	18.514,79€	18.514,79€	9.257,40€

Υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.137,47€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	568,74€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	1.706,21€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.