



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 04-07-2024

Αριθμός Απόφασης: 1650



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ./09-07-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για το φορ. έτος 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την υπ' αριθ./10-01-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.

8. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2022 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθ./10-01-2022 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ./2024 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (.. Τμήμα), με την οποία αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με την αριθμ./09-07-2021 προσβαλλόμενη Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2020, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 112.128,33€.

Κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ασκήθηκε η αριθμ./10-09-2021 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απερρίφθη από την υπηρεσία μας με την έκδοση της αριθ./10-01-2022 απόφασης.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε την από/04-02-2022 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Στη συνέχεια, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αριθ./29-02-2024 απόφαση του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής έκανε αυτή δεκτή:

- ακυρώνοντας την υπ' αριθ./10-01-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ./10-09-2021 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά του τμήματος της υπ' αριθμ./09-07-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ., με το οποίο προσδιορίστηκε η αξία και εν συνεχεία βεβαιώθηκε ο αντίστοιχος φόρος κληρονομιάς για τις 10.000 μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Μετοχές της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», που κληρονόμησε η προσφεύγουσα.
- αναπέμποντας την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα κατά το σκεπτικό, και να εξετάσει αιτιολογημένα την προσφορότητα των στοιχείων υπολογισμού της αγοραίας αξίας των επίδικων κληρονομιαίων μετοχών, που προτείνει η προσφεύγουσα, την ορθότητα των υπολογισμών στους οποίους προβαίνει και αν αυτοί οδηγούν σε αγοραία αξία ουσιαστικά μικρότερη της αντικειμενικώς προσδιορισθείσας.

Η ανωτέρω απόφαση βασίστηκε στο παρακάτω σκεπτικό:

[7. Επειδή, από το συνδυασμό των παρατιθέμενων ανωτέρω στις σκέψεις 4-6 διατάξεων προκύπτουν τα εξής: Έως την δημοσίευση του ν. 3091/2002 ως φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς των κτωμένων αιτία θανάτου μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβανόταν η αγοραία αξία αυτών κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρεώσεως, ο προσδιορισμός της οποίας (αγοραίας αξίας) γινόταν με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών (ν. 2961/2001), ο οποίος επανέλαβε τις ρυθμίσεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του προγενέστερου Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών του ν.δ. 118/1973 Α 202). Ειδικότερα λαμβάνονταν υπόψη και συνεκτιμώντο πράξεις μεταβιβάσεως μετοχών της επιχειρήσεως μέσα στο τελευταίο πριν από τον θάνατο του κληρονομουμένου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους, η οποία εξευρισκόταν με διαίρεση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως δια του αριθμού των μετοχών, μπορούσε δε να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εν όψει ιδίως των κερδών που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, της φήμης και πελατείας της επιχειρήσεως και κάθε άλλου πρόσφορου στοιχείου, ασκούντος ουσιώδη επίδραση στην διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους, ενώ ανάλογα με τον αριθμό των μετόχων κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρείας, μπορούσε ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα την συνολική αξία αυτών. Με τη νεότερη διάταξη της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, που προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3091/2002 (με σκοπό, όπως αναφέρεται στη σχετική εισηγητική έκθεση, 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»), θεσπίστηκε για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, μεταξύ άλλων, των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, παραλλήλως προς τη μέθοδο της κατά τις διατάξεις της

παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κώδικα προσδιοριζόμενης, από τον Προϊστάμενο της οικείας σε κάθε περίπτωση δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αγοραίας αξίας, νέος αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των εν λόγω κληρονομιαίων στοιχείων, βάσει ειδικών και πρόσφορων, ενόψει των κανόνων της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης, κριτηρίων, καθοριζομένων κατά τα οριζόμενα ειδικότερα με την προβλεπόμενη να εκδοθεί υπουργική απόφαση και, ως εκ τούτου, γνωστών εκ των προτέρων στους φορολογουμένους, ώστε να γνωρίζουν εκ των προτέρων επακριβώς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Περαιτέρω δε ορίσθηκε, με παραπομπή στις διατάξεις που ισχύουν για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κληρονομιαίων ακινήτων, ότι η αντικειμενικώς προσδιοριζόμενη αξία για τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο κατά τα ισχύοντα (άρθρο 10 ενότητα Β του Κώδικα) για την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας των κληρονομιαίων ακινήτων. Καθιερώθηκε έτσι η παράλληλη (υπό την κατωτέρω εκτιθέμενη έννοια) εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, μεταξύ άλλων, των κληρονομιαίων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, οι οποίες πάντως, αποβλέπουν και οι δύο στον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των εν λόγω κληρονομιαίων στοιχείων (ΣΤΕ 1609/2017 σκ8, 3255/2017 σκ 7, 388/2018 σκ 7, 1442/2018, σκ.9, 1058/2019 σκ.8, 1766/2019 σκ.6), ώστε η φορολογούμενη ύλη να μην είναι πλασματική. Συνεπώς, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3091/2022, σε περίπτωση μεταβίβασης αιτία θανάτου μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την αντικειμενικώς προσδιορισμένη, με βάση την διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών και την κατ' εξουσιοδότηση αυτής εκδοθείσα υπουργική απόφαση, αξία των μετοχών και με βάση αυτήν βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν, όμως ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα να ζητήσει τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας με βάση τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, σύμφωνα με τις αναλόγως εφαρμοζόμενες διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 της ενότητας Β του άρθρου 10 του ίδιου Κώδικα. Εξάλλου, σε περίπτωση που δεν καταστεί δυνατόν να τηρήσει ο φορολογούμενος την ειδική διαδικασία (με την ειδική προσφυγή) που προβλέπεται στην ως άνω παράγραφο 4 της ενότητας Β του άρθρου 10 του Κώδικα [όπως π.χ. εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς εκδοθεί εντός της οριζόμενης στο εδάφιο β' της εν λόγω διατάξεως εξηκονθήμερης προθεσμίας από την υποβολή της δηλώσεως, εντός της οποίας ο φορολογούμενος μπορεί, κατ' αρχήν, να εγείρει τη σχετική αμφισβήτηση], τότε πρέπει να ασκήσει την κατ' άρθρο 63 παρ. 1 του ΚΦΔ ενδικοφανή προσφυγή κατά της πράξεως προσδιορισμού του φόρου.[...] 10. Η ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./10.01.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ήδη προσβαλλόμενη). Συγκεκριμένα, η ΔΕΔ αποφάνθηκε ρητώς (μόνον) επί του πρώτου ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί συνταγματικότητας του αντικειμενικού τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των ενδίκων μετοχών και, αφού τον απέρριψε, υπεραμύνθηκε της νομιμότητάς του παραπέμποντας στα ειδικότερα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της αξίας αυτής, βάσει της υπ' αριθμ.

1031583/253/A0013 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Εν συνεχεία η ΔΕΔ, έχοντας κρίνει το ως άνω αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού αξιών συνταγματικό και, κατά συνέπεια, νομίμως εφαρμοζόμενο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (και) στην προκειμένη περίπτωση, δεν εξέτασε κι ως εκ τούτου δεν απάντησε στους ανωτέρω αναφερόμενους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας απορρίπτοντάς τους σιωπηρά.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ./11-06-2021 (αρ. φακέλου: Θ-...../2020) δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώνοντας ως τέκνο του αποβιώσαντα ποσοστό 75% σε : α) 4.000 ονομαστικές μετοχές της εταιρίας με ΑΦΜ, συνολικής αξίας κατά το καταστατικό συμβόλαιο 25 ευρώ έκαστης μετοχής και αντικειμενικής (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003 αξίας ανά μετοχή 27,64€ και για το σύνολο των 4.000 μετοχών ποσού 110.560,00€ και β) σε 10.000 ονομαστικές μετοχές στην εταιρία» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, συνολικής αξίας κατά το καταστατικό συμβόλαιο 25 ευρώ έκαστης μετοχής και αντικειμενικής (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003 αξίας ανά μετοχή 148,05€ και για το σύνολο των 10.000 μετοχών ποσού 1.480.500,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ήταν **εσφαλμένος ο υπολογισμός** της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων για τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που αφορά τον αντικειμενικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς των 10.000 ονομαστικών μετοχών της μη εισηγμένης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση αφενός των αρχών της φοροδοτικής ικανότητας και ισότητας του φόρου που απορρέουν από το αρ. 4 παρ. 1 & 5 του Συντάγματος και αφετέρου των διατάξεων του αρ. 17 του Συντάγματος, καθώς και του αρ. 1§1 του Α' πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ
2. Βάσει της από 20-10-2020 έκθεσης ορκωτού λογιστή η αξία των μετοχών της ανωτέρω εταιρίας ανέρχεται στο ποσό των 77,89€ για το έτος 2019 και 79,30€ για το έτος 2018. Ωστόσο η φορολογική αρχή για τον υπολογισμό της αξίας της μετοχής εφάρμοσε την παρ. 4 του αρ. 12 του ν. 2961/2001 και κατ' επέκταση την ΠΟΛ 1055/2003 και όχι την παρ. 2 του αρ. 12 του ν. 2961/2001, ως όφειλε.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε χωρίς νομικό έρεισμα και ειδικότερα εκδόθηκε βάσει της

ανωτέρω κανονιστικής διοικητικής πράξης, η οποία εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, οι ανωτέρω ισχυρισμοί απαντήθηκαν με την υπ' αριθμ. ../10-01-2022 απόφαση της υπηρεσίας μας και καθώς οι αιτιάσεις αυτής έγιναν δεκτές από το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Τμήμα με την ανωτέρω απόφαση, αφού στο σκεπτικό 14 αναφέρεται ότι : « 14. Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ανωτέρω στη σκέψη 8 δεκτά, οι ως άνω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002, με την οποία προστέθηκε η παράγραφος 4 στο άρθρο 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, δεν καθιστούν ανεπιτρέπτως τον προσδιορισμό του αντικειμένου της φορολογίας αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησεως, όπως εσφαλμένως διαλαμβάνει η προσφεύγουσα, παρά δίδουν εξουσιοδότηση για την έκδοση υπουργικής απόφασης με αντικείμενο την μέθοδο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας του εν λόγω αντικειμένου, δηλαδή για ζήτημα ειδικότερο σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που γίνεται με τον ίδιο τον Κώδικα και κατ' εξοχήν τεχνικό. Κατά συνέπεια, η ως άνω διάταξη δεν αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος. Περαιτέρω, οι ίδιες ως άνω διατάξεις δεν αντίκεινται ούτε στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5, 78 παρ. 1, 17 παρ. 1 του Συντάγματος και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, κατά την έννοια των οποίων η φορολογούμενη ύλη δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά οφείλει να είναι πραγματική, προκειμένου, εν συνεχεία, η επιβολή του προσδιοριζόμενου επί αυτής (της φορολογικής ύλης) φόρου να μην συνιστά υπέρμετρη και αδικαιολόγητη επέμβαση στην περιουσία του φορολογουμένου. Τούτο, διότι με τις ως άνω διατάξεις εισάγεται μαχητό (μόνον) τεκμήριο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των μετοχών, το οποίο μπορεί να αμφισβητηθεί, κατά τα προδιαληφθέντα στη μείζονα σκέψη της παρούσας, απορριπτόμενων των αντίθετων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "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 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου..”

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

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

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§1 του ν. 2961/2001: 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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001: «Αξία ακινήτων»

A. Αγοραία αξία

«Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, κληρονομιάς ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.[...]

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα.[...]

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12§2,4 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.

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους.

Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 44§1 του ν. 2961/2001: «1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του 3091/2002: 1. Με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου προστίθεται παράγραφος 4 στο άρθρο 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών. Με την προτεινόμενη διάταξη παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για «αντικειμενικό» προσδιορισμό της αξίας των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών, των λοιπών τίτλων κινητών αξιών και των συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς.

Σκοπός της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης είναι η αντικειμενικοποίηση της φορολογητέας ύλης στις προαναφερθείσες περιπτώσεις, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003: «Ι. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή κληρονομιάς ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο

μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως:

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. [...]

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 η προσκομιζόμενη από την προσφεύγουσα έκθεση ορκωτού λογιστική για την αγοράία αξία της μετοχής της εταιρίας υστερεί σε μεθοδολογία σε σχέση με την ΠΟΛ 1055/2003 καθώς :

- Περιορίζει το χρονικό εύρος εξέτασης των οικονομικών στοιχείων στη διετία 2018-2019 σε αντίθεση με την αντικειμενική μέθοδο η οποία εκτείνεται σε ορίζοντα πενταετίας τόσο για τα λειτουργικά κέρδη της εταιρίας όσο και για τα ιδανικά της κεφάλαια, αποκομίζοντας μια συνολικότερη και πιο ολοκληρωμένη εικόνα για τη βιωσιμότητα και κατ' επέκταση την αξία της επιχείρησης.
- Παραβλέπει το γεγονός ότι το ζητούμενο στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι η αξία μίας μεμονωμένης μετοχής, αλλά η αξία ενός πακέτου μετοχών που εν τω προκειμένω είναι 10.000 μετοχές, ήτοι το ήμισυ όλων των μετοχών της εταιρίας. Ένα τέτοιο πακέτο μετοχών έχει προστιθέμενη αξία αφού αποκτά τον έλεγχο του Διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας με την απόκτηση μίας μόνο επιπλέον μετοχής. Επιπλέον οποιαδήποτε απόφαση είναι αδύνατο να ληφθεί χωρίς την έγκριση του κατόχου των 10.000 μετοχών.
- Παρότι η έκθεση εκτίμησης αγοραίας αξίας λαμβάνει υπόψη την παρατήρηση του ορκωτού λογιστή που έκανε τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και του ισολογισμού της επιχείρησης σύμφωνα με την οποία σε προηγούμενες χρήσεις διενεργήθηκαν λιγότερες αποσβέσεις κατά το ποσό των 50.000,00€ με συνέπεια η αξία των ακινήτων και τα Ιδία Κεφάλαια της εταιρείας να εμφανίζονται ισόποσα αυξημένα, ωστόσο δεν λήφθηκαν υπόψη οι αγοραίες αξίες των ακινήτων και των παγίων γενικότερα, οι οποίες ενδέχεται να υπερβαίνουν το κόστος κτήσης. Η έλλειψη της έκθεσης στη δυνατότητα αυτή και ο υπολογισμός των αγοραίων αξιών κατά το έτος του θανάτου (2020) αποτελεί ουσιώδη παράλειψη για τον υπολογισμό της αξίας της μετοχής της επιχείρησης, καθώς τυχόν αύξηση της αξίας των παγίων συντελεί στην πραγματική αύξηση της αξίας της καθαρής θέσης της επιχείρησης και συνακόλουθα της μετοχής της.
- Η μείωση των συμμετοχών της επιχείρησης στις εταιρίες και κατά 332.822,71€ και 497.850,80€, ήτοι σε ποσοστό 56% για την πρώτη και 50% για τη δεύτερη λαμβάνοντας υπόψη μόνο την αξία των ακινήτων, όπως αυτή δηλώθηκε στον ΕΝΦΙΑ για την πρώτη και την προεξόφληση των μελλοντικών κερδών της δεύτερης με 5% προεξοφλητικό επιτόκιο, κρίνεται λανθασμένη αφού παραβλέπει τα λοιπά χρηματοοικονομικά δεδομένα, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, ενώ επίσης εστιάζει στην αξία των συμμετοχών αυτών για μόλις δύο έτη.
- Η έκθεση αγοραίας αξίας της μετοχής της επιχείρησης δεν λαμβάνει υπόψη την άυλη αξία της επιχείρησης (φήμη και πελατεία), η οποία εξαρτάται από τη μέχρι πρότινος πορεία της επιχείρησης και τη θέση που έχει στην αγορά σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές της. Στην προσκομιζόμενη έκθεση δεν γίνεται καμία αναφορά στην πορεία των κερδών της επιχείρησης διαχρονικά και ως εκ τούτου παραβλέπεται ένας σημαντικός αυξητικός για την αξία της μετοχής της παράγοντας, που σε πολλές περιπτώσεις υπερβαίνει κατά πολύ σε σπουδαιότητα την αξία της επιχείρησης όπως αυτή προκύπτει αυστηρά και μόνο από τα

νούμερα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισολογισμών. Εξάλλου αποτελεί γενική παραδοχή ότι η αξία μιας επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από το άθροισμα των περιουσιακών της στοιχείων, και η επί πλέον αυτή αξία που ονομάζεται υπεραξία (goodwill), οφείλεται στο γεγονός ότι το κεφάλαιο της επιχείρησης εξασφαλίζει μεγαλύτερες αποδόσεις από το τραπεζικό επιτόκιο.

- Η έκθεση μειώνει την καθαρή θέση της επιχείρησης κατά το ποσό των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού για το έτος 2018 ύψους 35.000,00€. Το ποσό αυτό όμως αφορά μόνο μία συγκεκριμένη χρήση και δεν αποτελεί πραγματική επιβάρυνση, για τον υπολογισμό της αξίας της επιχείρησης. Το ίδιο αφορά και τις προβλέψεις για ανείσπρακτες απαιτήσεις, όπου τα δεδομένα προκύπτουν για δύο το πολύ έτη (2018-2019), ενώ τα μεγέθη αυτά αυξομειώνονται από χρήση σε χρήση και σε κάθε περίπτωση δεν παρέχεται καμία ουσιαστική τεκμηρίωση, επί του πραγματικού, σε ότι αφορά τις επισφάλειες της επιχείρησης, αλλά ενδεχόμενη επιβάρυνση στην ακραία περίπτωση που η επιχείρηση θα ήταν για κάποιο λόγο/αιτία αναγκασμένη να προβεί στην απόδοση και συνακόλουθα στην παροχή αποζημιώσεων προς το προσωπικό της. Κατά συνέπεια ένα εύρος πέντε τουλάχιστον ετών αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για τον υπολογισμό της αξίας της επιχείρησης.
- Η έκθεση αναφέρεται σε δύο αγοραίες τιμές ανά μετοχή (77,89€ και 79,30€) δημιουργώντας μια σύγχυση σχετικά με ποια από τις δύο πρέπει να εφαρμοστεί για τον υπολογισμό του φόρου.

Επειδή η αξία της μετοχής όπως υπολογίστηκε με την αγοραία αξία είναι ουσιαστικά μικρότερη σε σχέση με την αξία που υπολογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τη μέθοδο της αντικειμενικής αξίας της ΠΟΛ 1055/2003.

Επειδή προκρίνουμε τη μέθοδο υπολογισμού της αξίας της μετοχής, όπως αυτή υπολογίζεται αντικειμενικά με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2003, απορρίπτουμε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ως αλυσιτελώς προβαλλόμενο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της - ΑΦΜ, και την επικύρωση της αριθμ. /09-07-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση :

Με την αριθμ. /09-07-2021 Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορ. έτους 2020 : 112.128,33€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.