



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 20/01/2025

Αριθμός Απόφασης 60

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8, Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1) Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
 - 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» 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 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
 - 4) Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 15-07-2018κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
 - 5) Την ως άνω πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου της οποίας ζητείται η ακύρωση.
 - 6) Την απόέκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
 - 7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τουη οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στιςκαι μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η Δ.Ο.Υ Κορίνθου διενήργησε έλεγχο στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με αριθ.της αγοραίας αξίας των κληρονομιαιών περιουσιακών στοιχείων του **αποβιώσαντος στιςκατόπιν της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου.**

Οι κληρονομικές μερίδες των κληρονόμων διαμορφώθηκαν σύμφωνα με την εξ αδιαθέτου διαδοχή σε ισόποσες μερίδες σε ποσοστό $1/3$ επί του συνόλου της κληρονομιαιάς περιουσίας δεδομένου ότι και οι τρεις κληρονόμοι είναι τέκνα του κληρονομούμενου.

Συνεπεία του ελέγχου εκδόθηκε η με αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Κορίνθου, βάσει της οποίας προέκυψε συνολικό ποσό φόρου ύψους **445.306,24€**, ήτοι κύριος φόρος 227.208,65€, πρόσθετος άρθρου 54 του ΚΦΔ 113.604,33€ και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ 104.493,26€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι:

- 1) Ο προσβαλλόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς είναι μη νόμιμος καθώς έχει εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου 33 παρ. 3 του ΚΦΔ και, ειδικότερα, εκδόθηκε μετά το πέρας ενός μηνός από την υποβολή του απόυπομνήματος - απόψεων επί του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.
- 2) Ο προσβαλλόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς, ιδίως ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων μετοχών της εταιρείαςτης κληρονομιαιάς περιουσίας, έχει εκδοθεί μετά από εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9 και 12 ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ 1055/2003 (Β' 477) Απόφασης του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών όπως αυτή ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθ. 1068130/449/Α0013/18-07-2003 εγκύκλιο, ως προς τον προσδιορισμό των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, που υπήρχαν κατά την προηγούμενη ημέρα γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης.
- 3) Ο προσβαλλόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς ιδίως ως προς τη μη αναγνώριση ως στοιχείο του παθητικού της κληρονομιάς απαίτηση της εταιρείας με την επωνυμία, συνολικού ποσού 1.979.649,83€ έναντι του θανόντος, έχει εκδοθεί κατόπιν πλημμελούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 1 του ν. 2961/2002 και κακής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων.
- 4) Ο προσβαλλόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς είναι μη νόμιμος καθότι πλημμελής λόγω έλλειψης σαφούς ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ισχυρισμών της ελεγκτικής αρχής όπως τίθενται στην Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Α' 266), ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Με το **άρθρο 1** - Επιβολή φόρου:

«1) Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊκας 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».

Με το **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. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25»

Με το **άρθρο 5** - Υποκείμενο φόρου:

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

Με το **άρθρο 6** - Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης:

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

Με το **άρθρο 62** - Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων:

«1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή [...], Η φράση «εννέα (9) μήνες» στις περιπτώσεις α' και β' αντικατέστησε τη φράση «έξι (6) μήνες» με την παράγραφο Α.5 του άρθρου 48 του ν. 4646/2019 (Α' 201) από 01/01/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 37 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου

Με το **άρθρο 63** - Έναρξη προθεσμίας δήλωσης:

«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 [...]

1) Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρήλθε η χρονική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεδομένου ότι μετά το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ.υπόμνημα και η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις, ήτοι μετά την παρέλευση ενός μηνός από την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής υπομνήματος (14-06-2024) που επήλθε την 15-07-2024.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 33** του ν. 5104/2024 (Α' 58) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά

με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο [...].

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία **δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική** και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΔΔσίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣΤΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣΤΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Κατόπιν αυτού ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της χρονικής διάρκειας έκδοσης των ανωτέρω πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2) Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια που κυρώθηκε με το ν. **2961/2001** (Α' 266), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

Με το **άρθρο 9** - Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας: «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».

Με το **άρθρο 12** - Αξία μετοχών, ομολογιών, κ.λπ: «1) Για εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, [...] 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) [...]. 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 [...], 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».

Επειδή σε εκτέλεση του άρθρου 12§4 του Κώδικα, εκδόθηκε η υπ' αριθ. **ΠΟΛ. 1055/2003** (Β' 477) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 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", με την οποία ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ 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, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. 1068130/449/0013/18.07.2003 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ. 1055/2003, με την οποία διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

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 φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσauξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων πριν από τη μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στα 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 η γονικής παροχής) μετοχών. Το πηλίκο της διαίρεσης αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα αξία κάθε μετοχής και, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών, θα υπαχθεί στον κατά περίπτωση φόρο.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρείας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «ίδια κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής. Το αυτό ισχύει και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2961/2001 καθιερώθηκε η παράλληλη εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, μεταξύ άλλων, των κληρονομιαιών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, οι οποίες, πάντως, αποβλέπουν και οι δύο στον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των εν λόγω κληρονομιαιών στοιχείων κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (ΣΤΕ 315/2023 , ΣΤΕ 1609-11, 3255-8/2017, 388, 750, 998, 1442/2018, 106, 107, 1058, 1137, 1766/2019), ώστε η φορολογούμενη ύλη να μην είναι πλασματική.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 16§2 του ν. 4308/2014 - Ε.Λ.Π (Α' 251), ορίζεται ότι «Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών πρέπει να αντιπροσωπεύει την **πραγματική αγοραία αξία τους** κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης και συνεπώς τα ίδια κεφάλαια που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας πρέπει να είναι αυτά που πραγματικά υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διενεργήθηκε έλεγχος στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με αριθ.κατά τον οποίο προέκυψε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1055/2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ότι η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών της εταιρείας, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους του θανόντος κατά την **15/07/2018**, ανήλθε στο ποσό των **18.319.694,50€**, έναντι της αξίας που δηλώθηκε ύψους 13.532.125,00€. Κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη της ως **ίδια κεφάλαια της εταιρείας υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα**, το ποσό των **16.159.211€**, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ίδια κεφάλαια που προέκυπταν από τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό του έτους 2016 ύψους 11.938.140,00€ και αφετέρου τα αποθεματικά και τα αποτελέσματα εις νέον της χρήσης 2017 που ανέρχονταν στο ποσό των 4.221.071,00€ (ήτοι: Αποτελέσματα χρήσης 2017 ύψους 5.287.671€ μείον τα διανεμηθέντα κέρδη του ιδίου έτους 1.066.600€).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα στον υπολογισμό των ιδίων κεφαλαίων κατά την ημέρα μεταβίβασης ο έλεγχος υπολόγισε και τα κέρδη του 2017, καθώς σύμφωνα με τη σχετικής εγκύκλιο, όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ. Ειδικότερα, όπως ισχυρίζεται, ο ισολογισμός της 31/12/2017 δεν είχε καταστεί κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα, επίσημος, αφού αυτός υπεβλήθη για δημοσίευση στις 06/11/2018, ενώ υπεγράφη από τον ορκωτό λογιστή στις 27/07/2018. Δηλαδή εν προκειμένω, η μεταβίβαση των μετοχών έγινε μετά τη λήξη της χρήσης 2017 και πριν από τον έλεγχο του ισολογισμού από τον ορκωτό λογιστή και της υποβολής του στο ΓΕΜΗ προς δημοσίευση ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι δεν θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο τα δεδομένα του ισολογισμού της 31/12/2017.

Επειδή, ωστόσο ως αναφέρεται στη σελ. 30 της έκθεσης ελέγχου :«ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του προσωρινό ισοζύγιο των υπολοίπων των λογαριασμών 40, 41 και 43 το οποίο ωστόσο δεν τελούσε σε συμφωνία με τις συντεταγμένες βάσει Δ.Π.Χ.Α. χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για αυτόν τον λόγο ο έλεγχος θεωρεί ότι ανεξαρτήτως του χρόνου δημοσίευσης του, ο ισολογισμός της 31/12/2017 αποτελεί το πλέον κατάλληλο τεκμήριο υπολογισμού της μεταβολής ύψους των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, εφόσον αυτός έχει συνταχθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα περί εύλογης παρουσίασης και επομένως μέσω αυτού παρέχεται μία πληρέστερη πληροφόρηση [...]. Επομένως ο Ισολογισμός της 31/12/2017 δύναται να χρησιμοποιηθεί, όχι ως βάση, αλλά ως στοιχείο μεταβολής του ύψους των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς μάλιστα ο υπολογισμός αυτός να βρίσκεται σε αντίφαση με τον υπολογισμό της απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων. Εξάλλου στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει τα ίδια κεφάλαια της ΑΕ την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης (14/07/2018), υπολόγισε το άθροισμα των προβλεπόμενων πρωτοβαθμίων και τις μεταβολές τους, δηλαδή τα αποτελέσματα της χρήσης 2017 ως αυξητικό παράγοντα και τη διανομή των κερδών της χρήσης 2017 ως μειωτικό παράγοντα, χρησιμοποιώντας νομίμως τα πλέον αξιόπιστα τεκμήρια που είχε διαθέσιμα».

Επειδή, το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα προσωρινό ισοζύγιο δεν απεικονίζει τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων κατά τον χρόνο υποβολής της υπό κρίση δήλωσης (15/04/2019) είχε στην διάθεσή του δημοσιευμένο ισολογισμό της χρήσης 2017 υπογεγραμμένο από ορκωτό ελεγκτή και θα μπορούσε να προσδιορίσει την πραγματική αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης λαμβάνοντας υπόψη και τα οικονομικά δεδομένα της χρήσης του 2017, αφετέρου κατά το χρόνο του ελέγχου υφίσταται δημοσιευμένος ισολογισμός που απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της εταιρείας και συνεπώς ο έλεγχος ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις προσδιόρισε την φορολογητέα αξία της επιχείρησης.

Ειδικότερα όπως αναφέρεται στις σελ.5-7 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος κατά την προηγούμενη μέρα της μεταβίβασης προσδιόρισε τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται λαμβάνοντας υπόψη όλες τις μεταβολές της καθαρής θέσης (θετικές και αρνητικές) και τα προσδιόρισε στο ποσό των **16.159.211,00 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **11.938.140,00 ευρώ** και συγκεκριμένα:

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΠΟΥ ΥΦΙΣΤΑΝΤΑΙ ΤΗΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΜΕΡΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ 14/07/2018		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ 31/12/2016	11.938.140	11.938.140
ΠΛΕΟΝ: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2017	0,00	5.287.671
ΜΕΙΟΝ: ΔΙΑΝΟΜΗ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	0,00	1.066.600
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΠΟΥ ΥΦΙΣΤΑΝΤΑΙ ΤΗΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΜΕΡΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ 14/07/2018	11.938.140	16.159.211

Από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δεν έλαβε τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται την προηγούμενη μέρα μεταβίβασης, καθώς παρέλειψε να λάβει υπόψη του και την πραγματική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων από το αποτέλεσμα της χρήσης 2017. Εκ του γεγονότος αυτού προσδιόρισε χαμηλότερα την πραγματική αγοραία αξία της επιχείρησης και των μετοχών αυτής κατά την 14/07/2018, ήτοι προσδιόρισε την αξία των 933.250 μετοχών της ως άνω εταιρείας στο ποσό των 13.532.125,00 ευρώ αντί του ποσού των 18.319.697,50 ευρώ το οποίο ορθώς προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο αφού έλαβε υπόψη όλες τις μεταβολές

της καθαρής θέσης μέχρι την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης (14/07/2018) προσδιορίζοντας έτσι την πραγματική αγοραία κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολόγησης.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι εφάρμοσε τα οριζόμενα στις εγκυκλίους της Διοίκησης λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του προσωρινού ισοζυγίου και δεν έλαβε τα πεπραγμένα της χρήσης 2017 επικαλούμενος ότι δεν είχε στην διάθεσή του υπογεγραμμένο από ορκωτό και δημοσιευμένο ισολογισμό του έτους 2017, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθότι αφενός ως αναφέρθηκε ο προσφεύγων είχε στην διάθεσή του κατά τον χρόνο υποβολής της υπό κρίση δήλωσης υπογεγραμμένο και δημοσιευμένο ισολογισμό αφετέρου το συγκεκριμένο προσωρινό ισοζύγιο που βασίσθηκε για τον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας δεν είναι το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 16 των ΕΛΠ καθώς δεν απεικονίζει και ευλόγως την καθαρή θέση της ως άνω επιχείρησης κατά τον κρίσιμο χρόνο, καθώς μέσω αυτού παρέχεται αποσπασματική και ελλιπής πληροφόρηση, ήτοι ότι η καθαρή θέση της επιχείρησης δεν επηρεάσθηκε από τα πεπραγμένα της χρήσης 2017, γεγονός το οποίο βάσει των ανωτέρω οικονομικών δεδομένων δεν ισχύει.

Περαιτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η παραπομπή της σχετικής Απόφασης της Διοίκησης σε αυξήσεις και μειώσεις κεφαλαίου αφορά αποκλειστικά στο λογαριασμό «μετοχικό κεφάλαιο» και από την πλευρά του ορθώς έλαβε υπόψη του μόνο τα ίδια Κεφάλαια την 31.12.2016 και τις αυξήσεις και μειώσεις του μετοχικού κεφαλαίου μέχρι την 14/07/2018 χωρίς να ληφθούν να λάβει καν υπόψη τα αποτελέσματα της χρήσης του 2017 απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς αφενός στην Απόφαση δεν αναφέρεται η φράση “μετοχικό κεφάλαιο”, αλλά απλώς “κεφάλαιο” αφετέρου και σε κάθε περίπτωση ο ανωτέρω προσδιορισμός από την πλευρά του προσφεύγοντος δεν συνάδει με τις λογιστικές αρχές της απεικόνισης της πραγματικής αξίας μιας επιχείρησης καθώς δεν λαμβάνονται υπόψη τα μεγέθη μιας ολόκληρης χρήσης (κέρδη χρήσης 2017 και διανομή κερδών 2017), γεγονός που είναι αντίθετο με βάση το πνεύμα της Απόφασης που είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά την ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Επισημαίνεται άλλωστε στην εγκύκλιο 1068130/449/0013/18-07-2003, όπου δίνονται διευκρινήσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003 και για την κατανόηση των διατάξεων παρατίθενται παραδείγματα. Στα δεδομένα του παραδείγματος Νο 5, το οποίο αποτελεί παράδειγμα μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, δίνεται: «Μέχρι το χρόνο μεταβίβασης δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία μεταβολή στα ίδια κεφάλαια» Δηλαδή, επισημαίνεται ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη μεταβολές στο σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και όχι μόνο στο μετοχικό κεφάλαιο. Επομένως η ερμηνεία που δίνεται από τον προσφεύγοντα ότι ο νομοθέτης αναφέρεται στο μετοχικό κεφάλαιο βρίσκεται σε αντίθεση με την ερμηνεία και τις οδηγίες της σχετικής εγκυκλίου.

Επιπλέον και με σχετικές Αποφάσεις η Υπηρεσία μας (βλ. ΔΕΔ) έχει δεχθεί ότι για τον υπολογισμό του κεφαλαίου κατά την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές όχι μόνο του μετοχικού κεφαλαίου αλλά αυτές του συνόλου των κονδυλίων που προσδιορίζουν τα ίδια κεφάλαια - όπως αυτά εξειδικεύονται στην ΠΟΛ 1055/2003.

3) Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/2001 “Εκπτώση χρεών” ορίζεται ότι: «1. Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν: Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του

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

Επειδή, εν προκειμένω κατά την παραλαβή των προαναφερθέντων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, συμπεριλήφθηκε από τους κληρονόμους στο παθητικό της κληρονομιάς μεταξύ άλλων και το ποσό των **1.979.649,53€**. Το ποσό αυτό ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελεί απαίτηση της εταιρείαςαπό τον θανόντα στο πλαίσιο ταμειακών διευκολύνσεων, που όπως αναφέρει ο ίδιος ο προσφεύγων είχαν χορηγηθεί σταδιακά στο παρελθόν, ήτοι από το έτος 2009 και μετά, έως και το θάνατο του κληρονομούμενου, ήτοι την 15.07.2018.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω χρέος αποδεικνύεται από τα εμπορικά βιβλία της δανειστρίας εταιρείας και ειδικότερα ότι το ποσό 1.979.649,83€ συνιστά μέρος ταμειακών διευκολύνσεων, άλλως δανείων, που είχαν χορηγηθεί στον μέτοχο της εταιρείας,σταδιακά από το παρελθόν, ήτοι από το έτος 2009 και μετά, έως και τον χρόνο θανάτου, ήτοι την 15.7.2018. Το ύψος των εν λόγω ποσών ήταν, αρχικά, μεγαλύτερο και, συγκεκριμένα, κατά τα έτη 2009-2010, ανερχόταν σε ύψος €5.418.574,89 και σταδιακά μειώθηκε, κατά το φορολογικό έτος 2015, σε €3.879.649,83, λόγω είτε της διαδοχικής εξόφλησης επιμέρους ποσών από τον θανόντα και μέτοχοπρος την εταιρεία είτε μέσω της απόκτησης ακινήτων από την εταιρεία. Κατά τον κρίσιμο, δε, χρόνο, ήτοι την 15.7.2018, το ποσό που εξακολουθούσε να οφείλει ο θανών προς την εταιρεία ανερχόταν σε ποσό €1.979.649,83. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 15.09 “Προκαταβολές κτήσεως ακινήτων” για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2018.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ως άνω ποσά έχουν ελεγχθεί και στο πλαίσιο τακτικού φορολογικού ελέγχου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έχουν χαρακτηριστεί ως δάνεια για τα οποία έχουν καταλογισθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και επίσης έχουν υπολογισθεί σχετικοί τόκοι δανείων. Ως εκ τούτου τα εν λόγω δάνεια αποδεικνύονται από δημόσια έγγραφα (εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου).

Περαιτέρω αναφέρει ότι τα εν λόγω ποσά στην συνέχεια καταχωρήθηκαν ως χορηγήσεις προκαταβολών για την ανέγερση κτισμάτων για τις οποίες δεν χωρεί αμφισβήτηση ότι αφορά σε εμπορικής φύσεως απαίτηση της εταιρείας από τον προσφεύγοντα.

Σημειώνεται ότι κατά το στάδιο επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε το από**συμπληρωματικό υπόμνημα** αναφέροντας ομοίως με τα ανωτέρω ότι το ποσό €1.979.649,53 αποτελεί απαίτηση της εταιρείαςαπό τον θανόντα, στο πλαίσιο ταμειακών διευκολύνσεων, άλλως δανείων, που είχαν χορηγηθεί σταδιακά από το παρελθόν, ήτοι από το έτος 2009 και μετά, έως και τον χρόνο θανάτου, ήτοι την 15.7.2018. Ο έλεγχος θεώρησε ότι, δήθεν, δεν προκύπτει το βέβαιο και εκκαθαρισμένο της εν λόγω απαίτησης, όπως απαιτεί η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 του ν.2961/2000, καθώς αυτή αφενός δεν τεκμηριώνεται από δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο και αφετέρου η εν λόγω απαίτηση προκύπτει από προσωρινό ισοζύγιο το οποίο εν προκειμένω δεν είναι προβλεπόμενο εφόσον η επιχείρηση τηρεί Δ.Π.Χ.Α. Ωστόσο, οι εν λόγω διαπιστώσεις του ελέγχου είναι εσφαλμένες, καθώς βασίζονται σε πλημμελή εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 1 του ν. 2961/2002 και σε κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων. Εν προκειμένω, το ποσό €1.979.649,83

συνιστά μέρος ταμειακών διευκολύνσεων, άλλως δανείων, που είχαν χορηγηθεί στον μέτοχο της εταιρείας, σταδιακά από το παρελθόν, ήτοι από το έτος 2009 και μετά, έως και τον χρόνο θανάτου, ήτοι την 15.7.2018. Το ύψος των εν λόγω ποσών ήταν, αρχικά, μεγαλύτερο και, συγκεκριμένα, κατά τα έτη 2009-2010, ανερχόταν σε ποσό €5.418.574,89 και σταδιακά μειώθηκε, κατά το φορολογικό έτος 2015, σε ποσό €3.879.649,83, λόγω είτε της διαδοχικής εξόφλησης επιμέρους ποσών από τον θανόντα και μέτοχοπρος την εταιρεία είτε μέσω της απόκτησης ακινήτων από την εταιρεία. Κατά τον κρίσιμο, δε, χρόνο, ήτοι την 15.7.2018, το ποσό που εξακολουθούσε να οφείλει ο θανών προς την εταιρεία ανερχόταν σε ποσό €1.979.649,83.

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τα φορολογικά ισοζύγια του λογαριασμού 15.09.00.00 «Προκαταβολές κτήσεων ακινήτων», ετών 2011 – 2022 και τις δημοσιευμένες οικονομικές Καταστάσεις ετών 2011-2023 (σχετικά 6, 7, 8). Στο σημείο αυτό επισημαίνει ότι κατά τα έτη 2011-2012 (tax ισολογισμός), οι εν λόγω προκαταβολές εμφανίζονται στον κονδύλι “Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές” ενώ στους ισολογισμούς των ετών 2013-2023, οι οποίοι συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ (IFRS), εμφανίζονται, μαζί με λοιπά ποσά, στο κονδύλι “Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις” (σχετικό 6-8).

Επίσης αναφέρει ότι όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα, το εν λόγω κονδύλι σταδιακά απομειώνεται μεταξύ των ετών 2011-2023 και η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής βάσης, σύμφωνα με τα ΔΛΠΑ (ifrs) είναι η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις όπως προβλέπεται κατά ΔΠΧΑ ποσού 800.000 ευρώ.

	Μεταβολή	Υπόλοιπο tax	Προβλέψεις IFRS	Υπόλοιπο ifrs
2011		5.462.069,41		
2012	-1.582.419,58	3.879.649,83	-800.000,00	3.079.649,83
2013	0,00	3.879.649,83		3.079.649,83
2014	0,00	3.879.649,83		3.079.649,83
2015	-1.000.000,00	2.879.649,83		2.079.649,83
2016	-900.000,00	1.979.649,83		1.179.649,83
2017	0,00	1.979.649,83		1.179.649,83
2018	-5.000,00	1.974.649,83		1.174.649,83
2019	0,00	1.974.649,83		1.174.649,83

Κατόπιν των ανωτέρω ισχυρίζεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για να καταχωρηθεί το ποσό των 1.974.649,83 ευρώ ως παθητικό της κληρονομιάς.

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις θα πρέπει να αποδείξει ότι τα προς έκπτωση χρέη της κληρονομιάς περιουσίας είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα (ΔΕΦΑΘ).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το υπό κρίση χρέος τεκμηριώνεται από την ανωτέρω έκθεση της ελεγκτικής αρχής (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) το οποίο αποτελεί και δημόσιο έγγραφο, ωστόσο στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου ως προς τα ανωτέρω αναφέρεται ότι: « Όπως προκύπτει από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και ειδικότερα από τον λογαριασμό 53.01.00 στις χρήσεις 2009 και 2010, η ελεγχόμενη χορήγησε δάνεια στον μέτοχο κ.ως ακολούθως Διαχ/κη

περίοδος 01/01-31/12/2009 ... Δάνεια σε μέτοχο 1.658.279,29 ... Διαχ/κη περίοδος 01/01-31/12/2010 ... Δάνεια σε μέτοχο 3.760.295,60».

Επομένως, στην αναφερόμενη έκθεση ελέγχου αποδεικνύεται ότι ο ελεγκτής βρήκε καταχωρημένα στον λογαριασμό 53.01.00 υπόλοιπα ύψους 1.658.279,29 και διαπίστωσε (θεώρησε ότι προκύπτει) χορήγηση δανείου. Σύμφωνα με τις γενικές αρχές της λογιστικής ο λογαριασμός (και κατά το Γ.Λ.Σ. που είχε εφαρμογή κατά το χρόνο του ελέγχου) ο λογαριασμός 53.01 τιτλοφορείται ως «**Μερίσματα Πληρωτέα**» και χρεώνεται με πίστωση του λογ. 33.06 για **προμερίσματα**, του λογ. 43.02 για τα μερίσματα που διατίθενται για αύξηση Μ.Κ. και του λογ. 38.00 για το ποσό που εισπράττουν οι μέτοχοι (Δ. Καραγιάννης, Λογιστικά Κωστολόγηση, Φοροτεχνικά, Γ εν. Λογ.Σχέδιο - Κ.Β.Σ. 2002, σελ.52). Συνεπώς αυτό που διαπιστώνεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου και Εισφοράς Υπερ Ο.Γ.Α. με ID του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι ότι ο μέτοχοςείχε οφειλή προς την εταιρείατην 31/12/2009 και την 31/12/2010 λόγω προεισπράξεως μερισμάτων, και όχι λόγω εμπορικής συναλλαγής.

Περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι η επικαλούμενη έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται σε χρεωστικά υπόλοιπα του ως άνω λογαριασμού 53.01 «**ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ**» την 31/12/2009 ύψους 1.658.279,29€ και την 31.12.2010 ύψους 3.760.295,60 €, χωρίς να τεκμηριώνεται από την πλευρά του προσφεύγοντος ταύτιση από άποψη περιεχομένου αυτού του λογαριασμού με τον τηρούμενο λογαριασμό 15.09.00.00 «Προκαταβολές κτήσεως ακινήτων» με υπόλοιπο την 15.07.2018 ύψους 1.974.649,83 ευρώ, καθώς από το προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 15.09.00.00 για το χρονικό διάστημα από την 01/01/2015 μέχρι την 31/07/2018 προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός έχει κινηθεί ως εξής:

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ 01/01/2015-31/12/2015				
		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1/1/2015	ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			3.879.649,83
31/12/2015	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ 19870		900.000,00	2.979.649,83
31/12/2015	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ 19871		100.000,00	2.879.649,83

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ 01/01/2016-31/12/2016				
1/1/2016	ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			2.879.649,83
15/2/2016	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ 19898		900.000,00	1.979.649,83

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ 01/01/2018-31/07/2018				
1/1/2018	ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			1.979.649,83

Επίσης προσκομίζει ισοζύγια του λογαριασμού 15.09.00.00 και συγκεκριμένα:

Έτος 2011: χρεωστικό υπόλοιπο 5.462.069,41
Έτος 2012: χρεωστικό υπόλοιπο 3.879.649,83
Έτος 2013: χρεωστικό υπόλοιπο 3.879.649,83
Έτος 2014: χρεωστικό υπόλοιπο 3.879.649,83
Έτος 2015: χρεωστικό υπόλοιπο 2.879.649,83

Έτος 2016: χρεωστικό υπόλοιπο 1.979.649,83
Έτος 2017: χρεωστικό υπόλοιπο 1.979.649,83
Έτος 2018: χρεωστικό υπόλοιπο 1.974.649,83 (στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό υφίσταται στο υπόλοιπο διαφορά 5.000 ευρώ)
Έτος 2019: χρεωστικό υπόλοιπο 1.974.649,83
Έτος 2020: χρεωστικό υπόλοιπο 1.974.649,83
Έτος 2021: χρεωστικό υπόλοιπο 1.974.649,83
Έτος 2022: χρεωστικό υπόλοιπο 1.974.649,83

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 1.974.649,83 αποδεικνύεται από δημόσιο έγγραφο ήτοι από την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς η ελεγκτική αρχή έλεγξε την 31/12/2009 και την 31/12/2010 τον λογαριασμό 53.01 «ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ» ήτοι σε κάθε περίπτωση πιστοποιούνται υπόλοιπα σε χρόνο προγενέστερο του υπό κρίση χρόνου φορολόγησης (15/07/2018).

Ενώ από τα ανωτέρω προβαλλόμενα και προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδείχθηκε με βεβαιότητα περίπτωση κλεισίματος του λογαριασμού 53.01. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ και μεταφοράς του υπολοίπου αυτού στον λογαριασμό 15.09.00.00 «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ».

Και στην περίπτωση άλλωστε που θεωρηθεί ότι υφίσταται συσχέτιση των δύο λογαριασμών επισημαίνεται ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έκρινε υπό των διατάξεων των τελών χαρτοσήμου ότι οι αναγραφόμενες στον λογαριασμό 53.01 «ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ» καταβολές αφορούν σε δανεισμό στο μέτοχο της επιχείρησης, χωρίς να αναφέρεται η ύπαρξη σχετικής σύμβασης (το εν λόγω άλλωστε έχει δηλώσει και ο προσφεύγων) ήτοι αφορούν σε προείσπραξη μερίσματος στο πλαίσιο συναλλαγής μετοχικής και όχι εμπορικής φύσεως.

Περαιτέρω ο προσφεύγων αναφέρει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού 15.09.00.00 «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ» προκύπτει από τα επίσημα βιβλία της εταιρείας ωστόσο το εν λόγω ποσό 1.974.649,83 αφενός δεν προκύπτει σαφώς από τις προσκομισθείσες οικονομικές καταστάσεις του έτους (31/12/2018) που αφορά στον κρίσιμο χρόνο φορολόγησης ακόμη και εάν ληφθεί υπόψη η διαφορά που υπάρχει μεταξύ φορολογικών και λογιστικών προτύπων, αφετέρου και σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίσθηκε για το υπό κρίση ποσό καμία σχετική σύμβαση, προσύμφωνο μεταβίβασης ακινήτου βέβαιης χρονολογίας ή άλλο συμβολαιογραφικό έγγραφο περί συμφωνίας μεταβίβασης ακινήτου από το οποίο να προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό δόθηκε σε αυτό το πλαίσιο και αφορά σε εμπορικής φύσεως συναλλαγή παρά το γεγονός ότι αντισυμβαλλόμενοι εν προκειμένω είναι η εταιρεία και ο μέτοχος της.

Κατόπιν των ανωτέρω για το ποσό των 1.974.649,83 ευρώ δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί βέβαιου και εκκαθαρισμένου χρέους όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 του ν. 2961/2001 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος.

4) Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. [...]

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη

προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και

επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην απόέκθεση ελέγχου παρατίθενται με σαφήνεια και πληρότητα οι διαπιστώσεις και κρίσεις του ελέγχου αλλά και όλη η νομική βάση πάνω στην οποία στηρίζεται η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ.οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με συνολικό ποσό φόρου **445.306,24€** ήτοι κύριος φόρος ποσού 227.208,65€ πλέον προστίμου άρ.54 & 1γ ποσού 113.604,33€ πλέον τόκων άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 104.493,26€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**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.