



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31.3.2025

Αριθμός απόφασης: 837

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

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

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, με χρόνο φορολογίας 24.5.2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με χρόνο φορολογίας την 24.5.2019, προσδιορίσθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου κληρονομίας, ποσού 160.375,22 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 43.622,01 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 203.997,23 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην οποία αναφέροντα τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της αρ. εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφορικά με την κληρονομιά του που απεβίωσε στις 24.5.2019 και κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους του, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών του Δήμου Θεσσαλονίκης, α) τον (αμφιθαλής αδερφός) και β) την (ετεροθαλή αδερφή). Κατόπιν των διαδοχικών αποποιήσεων των πλησιεστέρων συγγενών του και συγκεκριμένα α) της ετεροθαλούς αδερφής του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης και), β) του αμφιθαλή αδερφού του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης), γ) της ανιψιάς του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης και), δ) της ανιψιάς του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης), και ε) του τέκνου της ανιψιάς του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης), υπεισήλθε ο προσφεύγων ανιψιός του στην κληρονομιά του αποβιώσαντος ως μοναδικός εξ αδιαθέτου κληρονόμος. Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης τις εξής δηλώσεις φόρου κληρονομίας:και η υπόθεση πήρε αριθμό φακέλου Συγκεκριμένα, η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον ως άνω έλεγχο προσδιορίσθηκαν διαφορές στην κληρονομιαία περιουσία ως εξής:

A/A	Περιγραφή περιουσιακού στοιχείου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορές
1		447.480,00	742.410,00	294.930,00
2		129.984,38	276.258,14	146.273,76
3		0,00	539,81	539,81
4		0,00	42.000,00	42.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	577.464,38	1.061.207,95	483.743,57

Επίσης, καθώς ο προσφεύγων κατέστη μοναδικός κληρονόμος μετά και από την αποποίηση των υπόλοιπων εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του θανόντος, έτυχαν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2961/2001.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 12 Ν. 2961/2001 καθώς η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών είναι η αγοραία αξία τους, ανεξαρτήτως της μεθόδου υπολογισμού που θα εφαρμοσθεί. Με το εν λόγω άρθρο καθιερώθηκε η παράλληλη εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των κληρονομιαίων μη εισηγμένων μετοχών.

2. Ο έλεγχος υπολόγισε εσφαλμένα και παράνομα την αξία των μετοχών της εταιρείας καθώς δεν έλαβε υπόψη του τον προσωρινό ισολογισμό της 23-05-2019.
3. Ο έλεγχος υπολόγισε εσφαλμένα και παράνομα την αξία των μετοχών της εταιρείας καθώς δεν έλαβε υπόψη του τον προσωρινό ισολογισμό της 23-05-2019. Περαιτέρω ο έλεγχος υπολόγισε εσφαλμένα και παράνομα την απόδοση ιδίων κεφαλαίων προκειμένου να προσδιορίσει την αξία μετοχής της ανωτέρω εταιρείας.
4. Το ποσό των 42.00,00€ από απαίτηση του κληρονομούμενου πρέπει να χαρακτηριστεί ως εισπράξιμη μόνο μετά την τελεσιδικία της αγωγής που άσκησε, σύμφωνα με την διάταξη της περ. ιδ άρθρου 7 ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με την διάταξη της παραγ. 2 άρθρου 11 του ίδιου νόμου.
5. Η διαπίστωση του ελέγχου περί της υπαγωγής σε φόρο κληρονομιάς του υπολοίπου του λογαριασμού που τηρούσε ο κληρονομούμενος στην αλλοδαπή τραπεζική εταιρεία ποσού 539,81 ευρώ δεν τεκμηριώνεται πλήρως καθώς στηρίζεται αποκλειστικά στην ενημέρωση από την Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.) και στο με αριθμ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ έγγραφό της, το οποίο είναι ελλιπές.
6. Η επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις 53 και 54 ν. 5104/2024 είναι παράνομη καθώς παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 73 παρ. 8 ν. 2961/2001.
7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 30 ν. 2961/2001 καθώς δεν έχει γίνει από τον έλεγχο γραμματική ερμηνεία της εν λόγω διάταξης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001:

- «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή στο άρθρο 2§1 του εν λόγω Κώδικα ορίζεται ότι:

- «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:
- α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο,»

Επειδή, στο άρθρο 3§1 του ανωτέρω νομοθετήματος αναφέρεται ότι:

- «1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

[...]

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

[...]

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

[...]

ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσής τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§1 του ν. 2961/2001 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 τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 12 του ν.2961/2001:

«2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών.

3. Για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 προστέθηκε στο ανωτέρω άρθρο 12 του ν. 2961/2001 παράγραφος 4 ως εξής: «Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους. Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα.»

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003 με θέμα "Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής" ορίζονται 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. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

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

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

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

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

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

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.»

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθμ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.07.2003 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003 ΠΟΛ. 1055, στην οποία αναφέρονται 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 προσαυξάνονται 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 ή 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.

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, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4308/2014 'Στοιχεία της καθαρής θέσης':

«1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Φ.Δ. οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Κ.Φ.Δ.: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στην κληρονομιά του που απεβίωσε στις 24.5.2019 και κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους του, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών του Δήμου Θεσσαλονίκης, α) τον (αμφιθαλής αδερφός) και β) την (ετεροθαλή αδερφή). Κατόπιν των διαδοχικών αποποιήσεων των πλησιεστέρων συγγενών του και συγκεκριμένα α) της ετεροθαλούς αδερφής του (αριθμ δήλωσης αποποίησης και), β) του αμφιθαλή αδερφού του (αριθμ.

δήλωσης αποποίησης), γ) της ανιψιάς του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης και), δ) της ανιψιάς του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης), και ε) του τέκνου της ανιψιάς του (αριθμ. δήλωσης αποποίησης), υπεισήλθε ο προσφεύγων ανιψιός του στην κληρονομία του αποβιώσαντος ως μοναδικός εξ αδιαθέτου κληρονόμος. Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης τις εξής δηλώσεις φόρου κληρονομιάς: και η υπόθεση πήρε αριθμό φακέλου

Επειδή από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν διαφορές στην κληρονομιάα περιουσία ως εξής:

A/A	Περιγραφή περιουσιακού στοιχείου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορές
1		447.480,00	742.410,00	294.930,00
2		129.984,38	276.258,14	146.273,76
3		0,00	539,81	539,81
4		0,00	42.000,00	42.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	577.464,38	1.061.207,95	483.743,57

Επίσης, καθώς ο προσφεύγων κατέστη μοναδικός κληρονόμος μετά και από την αποποίηση των υπόλοιπων εξ αδιαθέτου κληρονόμων του θανόντος, έτυχαν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2961/2001.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των 1.695.000 μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάστηκαν στον προσφεύγοντα αιτία θανάτου της εταιρείας με την επωνυμία στο ποσό των 742.410,00 € έναντι του δηλωθέντος 447.480,00€, λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

α) τα δεδομένα των επίσημων δημοσιευμένων ισολογισμών των ετών 2014-2018, ήτοι τις κάτωθι καταχωρίσεις στο Γ.Ε.Μ.Η.: i) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2014 έως 31.12.2014, ii) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2015 έως 31.12.2015, iii) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2016 έως 31.12.2016, iv) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2017 έως 31.12.2017 και v) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2018 έως 31.12.2018,

β) τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας, όπως αυτά επισυνάφθηκαν στις οικείες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και όπως αυτά χορηγήθηκαν με τις με αριθμ. πρωτ. και απαντήσεις της εταιρείας στο με αριθμ. πρωτ. αίτημα του ελεγχου,

γ) τα δεδομένα του με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης Γ.Ε.Μ.Η. ισολογισμού με διορθωμένα τα συγκριτικά στοιχεία έτους 2018, ο οποίος καταρτίστηκε και δημοσιεύτηκε μετά την κοινοποίηση του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του συνημμένου προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2019 και πριν την κοινοποίηση της ορθής επανάληψής του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του συνημμένου προσωρινού προσδιορισμού και γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο με την από και αριθμ. πρωτ. εισερχ. συμπληρωματική απάντηση της εταιρείας κι εν συνεχεία με έγγραφο του προσφεύγοντος.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των 1.872 μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάστηκαν στον προσφεύγοντα αιτία θανάτου της εταιρείας με την επωνυμία στο ποσό των 276.258,14€ έναντι του δηλωθέντος 129.984,38€, λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

α) τα δεδομένα των επίσημων δημοσιευμένων ισολογισμών των ετών 2014-2018, ήτοι τις κάτωθι καταχωρίσεις στο Γ.Ε.Μ.Η.: i) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2014 έως 31.12.2014, ii) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2015 έως 31.12.2015, iii) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2016 έως 31.12.2016, iv) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2017 έως 31.12.2017 και v) τα με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης και με αριθμ. πρωτ. ανακοίνωσης ετήσια οικονομικά στοιχεία χρήσης 1.1.2018 έως 31.12.2018 και β) τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας, όπως αυτά επισυνάφθηκαν στις οικείες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και όπως αυτά χορηγήθηκαν με την με αριθμ. πρωτ. απάντηση της εταιρείας στο με αριθμ. πρωτ. αίτημα αρθρ. 15 Κ.Φ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη τα ίδια Κεφάλαια της εταιρείας τα οποία υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα. Προκειμένου αυτά να προσδιοριστούν λαμβάνονται υπόψη το άθροισμα των σχετικών 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. Σε περίπτωση, δε, που 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 λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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 αιτία δωρεάς μετοχών αυτή πρέπει να αντιπροσωπεύει την 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, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων αμφισβητεί την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο φορολογητέα αξία των 1.695.000 μη εισηγμένων μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία

..... ύψους 742.410,00€ και επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τη δηλωθείσα αξία ύψους 447.480,00€ που προκύπτει από τον προσωρινό ισολογισμό την 23/05/2019 της ως άνω εταιρείας καθώς και από την από έκθεση εκτίμηση της εκτιμήτριας

Ωστόσο ο ως άνω ισχυρισμός είναι αβάσιμος και τούτο διότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, αφενός ο έλεγχος εφάρμοσε τα οριζόμενα στις διατάξεις (άρθρο 12 παρ. 4 του ν.2961/2001) και στις εγκυκλίους της διοίκησης (ΠΟΛ.1055/2003) για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εισηγμένων μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία καθώς έλαβε υπόψη του α) τα δεδομένα των 5 τελευταίων δημοσιευμένων ισολογισμών των ετών 2014 -2018 (μάλιστα έλαβε υπόψη του τα δεδομένα του τροποποιημένου δημοσιευμένου ισολογισμού έτους 2018 κάνοντας μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που πρόβαλλε με το σημείωμα διαπιστώσεων) και β) τις αυξήσεις (ή μειώσεις) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη μέρα εκείνη κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση (ήτοι τα υπόλοιπα του μηνιαίου ισοζυγίου την 23/05/2019 των λογαριασμών 40, 41, 42 και 43). **Αφετέρου**, ο προσφεύγων επικαλείται την έκθεση εκτίμησης της πιστοποιημένης εκτιμήτριας η οποία σύμφωνα με τον κατάλογο πιστοποιημένων εκτιμητών του Υπουργείου Οικονομικών έχει πιστοποιηθεί στον κλάδο Ακίνητα (ιδίως οικόπεδα, γεωργικές εκτάσεις, κτίρια, διαμερίσματα, καταστήματα, τεχνικά έργα κ.α) και όχι στον κλάδο Επιχειρήσεις και άυλα αγαθά (ιδίως μετοχές, εφευρέσεις, βιομηχανικά σχέδια, αστικό όνομα, φήμη κ.α.) και συνεπώς δεν είναι η προβλεπόμενη έκθεση πραγματογνωμοσύνης από τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/2001, αλλά και σε κάθε περίπτωση, δεν αποδέχθηκε στο σύνολό του το πόρισμα της ως άνω εκτιμήτριας και δεν περιέλαβε στη δήλωση φόρου κληρονομιάς την συνολική αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών όπως την προσδιόρισε η ως άνω εκτιμήτρια βάσει της ΠΟΛ.1055/2003 στο ποσό των 655.473,32€, αξία η οποία προσδιορίστηκε με όμοια μεθοδολογία με αυτή του ελέγχου. **Περαιτέρω** ο επικαλούμενος από τον προσφεύγοντα προσωρινός ισολογισμός της 23.5.2019 δεν αποτελεί το προβλεπόμενο λογιστικό αρχείο από τις προαναφερόμενες διατάξεις για την απεικόνιση των ιδίων κεφαλαίων που υφίστανται την προηγούμενη μέρα της μεταβίβασης.

Επειδή, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας της μετοχής της επιχείρησης, ο προσφεύγων επικαλείται στοιχεία τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στους δημοσιευμένους πέντε τελευταίους ισολογισμούς και γεγονότα τα οποία έλαβαν χώρα μετά το θάνατο του κληρονομούμενου και κατ' επέκταση μετά τον χρόνο φορολογίας, όπως η επικαλούμενη επιστροφή κεφαλαίου στη μέτοχο που προκύπτει από την από 31.5.2024 απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης. Αντίθετα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των μετοχών βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.2961/2001 και της ΠΟΛ.1055/2003 και συνεπώς οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται.

Επειδή ο προσφεύγων δεν επικαλείται οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την φορολογητέα αξία των κληρονομούμενων μετοχών και ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας αυτών, και το οποίο θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τους προκειμένου αυτή να προσεγγίζει όσο το δυνατόν την πραγματική αγοραία αξία ώστε η φορολογούμενη ύλη να μην είναι πλασματική (ΣτΕ 315/2023), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2961/2001, ο ισχυρισμός του περί παράνομης ερμηνείας κι εφαρμογής του άρθρου 12 από τον έλεγχο προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 73 παρ. 8 ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με αίτηση του μπορεί να ζητήσει από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των ακόλουθων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον αυτά αποτελούν αντικείμενο φορολογίας:

α) των ακινήτων καθώς και των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων,

β) των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ή λοιπών τίτλων κινητών αξιών ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και

γ) λοιπών κινητών μεγάλης αξίας καθώς και έργων τέχνης ή συλλογών αντικειμένων αξίας κ.λπ..

Οι ορκωτοί εκτιμητές επιλαμβάνονται του έργου τους και μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο ή μετά από προδικαστική απόφαση δικαστηρίου. Το πόρισμα του ελέγχου των εκτιμητών επέχει θέση έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Όταν το πρόσωπο που είναι υπόχρεο σε φόρο ζητήσει από ορκωτό εκτιμητή την εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογίας και εφόσον αποδεχθεί στο σύνολο του το πόρισμα αυτού και περιλάβει στη δήλωση του, που θα υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, την αξία που καθορίστηκε από τον εκτιμητή, επισυνάπτοντας στη δήλωση και τη σχετική έκθεση εκτίμησης, απαλλάσσεται από τον πρόσθετο φόρο λόγω τυχόν ανακρίβειας της δήλωσης, που επιμεριστικά αναλογεί στα στοιχεία που εκτιμήθηκαν, καθώς και από κάθε πρόστιμο ή άλλη κύρωση λόγω της ανακρίβειας αυτής.»

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται την ως άνω διάταξη του άρθρου 73 παρ. 8 ν. 2961/2001 προκειμένου να απαλλαχθεί από τον πρόσθετο φόρο. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται καθώς η εκτιμήτριαδεν έχει πιστοποιηθεί για τον κλάδο των επιχειρήσεων και αύλων αγαθών και συνεπώς η έκθεση της δεν είναι η προβλεπόμενη έκθεση πραγματογνωμοσύνης του εν λόγω άρθρου, περιλαμβάνει εκτίμηση μόνο για την αξία των 1.695.000 μη εισηγμένων ονομαστικών μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία, ενώ δεν περιλαμβάνει εκτίμηση για την αξία των 1.872 μη εισηγμένων ονομαστικών μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία, αλλά και σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε στο σύνολό του το πόρισμα της ως άνω εκτιμήτριας και δεν περιέλαβε στη δήλωση φόρου κληρονομιάς την συνολική αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών όπως την προσδιόρισε η ως άνω εκτιμήτρια βάσει της ΠΟΛ.1055/2003 στο ποσό των 655.473,32€, αλλά δήλωσε αξία ύψους 447.480,00€.

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε στη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης-Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.) το με αριθμ. πρωτ.αίτημα προκειμένου να του γνωρίσει τα στοιχεία τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που διέθετε ο κληρονομούμενος στο εξωτερικό. Η Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ έγγραφό της σύμφωνα με το οποίο, την 31.12.2019, υφίστανται τραπεζικές καταθέσεις ποσού 539,81€ στην τραπεζική εταιρεία με την επωνυμία

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι βέβαιο ότι το ανωτέρω ποσό ανήκει στον θανόντα θείο του, καθώς δεν αναφέρονται άλλα στοιχεία ταυτοποίησης και θα μπορούσε να πρόκειται για συνωνυμία.

Επειδή σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο της Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. μετά από αναζήτηση στα στοιχεία τα οποία απέστειλαν οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές με συνδυασμό στοιχείων όπως α) ΑΦΜ-

ονοματεπώνυμο, β) ονοματεπώνυμο- ημερομηνία γέννησης, γ) ΑΦΜ- ημερομηνία γέννησης, προέκυψε η ύπαρξη των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή συνεπώς από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει με βεβαιότητα η ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού του θανόντος στην αλλοδαπή, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο προς απόδειξη του αντιθέτου, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή με την διάταξη της περίπτωσης ιδ' του άρθρου 7 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται «κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη του υπολοίπου του ποσού των απαιτήσεων της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 11, που δηλώνονται ως εν μέρει εισπράξιμες».

Επειδή, με την διάταξη της παρ. 2 άρθρ. 11 του ν. 2961/2001 παρέχεται στους κληρονόμους επισφαλών απαιτήσεων η δυνατότητα, έχοντας το βάρος της απόδειξης, να τις χαρακτηρίσουν ως εν μέρει εισπράξιμες και να δηλώσουν και φορολογηθούν για το ποσό της απαίτησης, το οποίο θα δηλώσουν ως εισπρακτέο. Για το υπόλοιπο ποσό της απαίτησης, που χαρακτηρίζεται από τον δηλούντα μη εισπρακτέο, αναβάλλεται ο χρόνος φορολογίας με την επιφύλαξη ότι ο δηλών κληρονόμος θα αποδείξει ότι το ποσό αυτό δεν ήταν δυνατόν να εισπραχθεί και δεν εισπράχθηκε π.χ. διότι ο οφειλέτης είχε αποβιώσει χωρίς περιουσία, ή είχε πτωχεύσει κλπ.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο κληρονομούμενος προέβη στις 30.4.2019 στην εκποίηση 105.000 μετοχών κυριότητας του, ήτοι εντός τριετίας προ του θανάτου του, και εισέπραξε το συνολικό τίμημα των 42.000,00€, το οποίο συμπεριλαμβάνεται στην κληρονομιά περιουσία κατά τεκμήριο του νόμου (σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 3 του άρθρου 3 ν. 2961/2001), ενώ σύμφωνα με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου του άρθρ. 3 παρ. 3 ν. 2961/2001 επιτρέπεται στον υπόχρεο κληρονόμο, δοθέντος ότι το τεκμήριο είναι μαχητό, να αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι το τίμημα από την εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή στις υπ' αριθ. έγγραφες απόψεις που υπέβαλε ο προσφεύγων σε απάντηση του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων αντέτεινε στην ανωτέρω διαπίστωση ότι η αγοραπωλησία διενεργήθηκε δια πληρεξουσίου ο οποίος οικειοποιήθηκε το τίμημα της πώλησης με αποτέλεσμα το τίμημα να μην εμφανιστεί ποτέ στην κληρονομιά περιουσία είτε με την μορφή μετρητών είτε με την μορφή τραπεζικής κατάθεσης και για τον λόγο αυτό υφίσταται εκκρεμής δικαστική διαμάχη μεταξύ του ιδίου και του που ενήργησε ως πληρεξούσιος. Συγκεκριμένα, έχει ασκηθεί η με αριθμ. αγωγή του προσφεύγοντος με αίτημα να υποχρεωθεί ο αντίδικος να καταβάλει ποσό 42.000 ευρώ λόγω της πώλησης 105.000 ονομαστικών μετοχών της εταιρείας

Επειδή, κατόπιν τω ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 42.000,00 € συνιστά ενοχική αξίωση (απαίτηση), της οποίας τα γενεσιουργά αίτια έχουν ήδη συντρέξει σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου θανάτου του κληρονομούμενου, σε τρόπο ώστε το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αυτές συνιστούν να είναι ήδη τμήμα της κληρονομιάς ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του αστικού δικαίου, η ικανοποίηση των αξιώσεων αυτών είναι δικαστικά επιδιώξιμη.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω απαίτηση είναι μη εισπράξιμη και ζητά τη διαγραφή της από την κληρονομιαία περιουσία, χωρίς να αποδεικνύει τους λόγους που την καθιστούν μη εισπράξιμη, ενώ αντιθέτως επιδιώκει δικαστικά την είσπραξη της. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η φορολογική υποχρέωση για την επίμαχη απαίτηση ποσού 42.000,00 € θα γεννηθεί κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη αυτού, θα πρέπει στην παρούσα φάση να αφαιρεθεί από την κληρονομιαία περιουσία. Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2961/2001 «Υπολογισμός του φόρου σε περίπτωση αποποίησης» ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας, αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.»

Επειδή ο προσφεύγων κατέστη μοναδικός κληρονόμος μετά και από την αποποίηση των υπόλοιπων εξ αδιαθέτου κληρονόμων του θανόντος, μεταξύ των οποίων και ο μικραννησιός του ο οποίος ανήκει στην Γ' κατηγορία, ο έλεγχος έκρινε ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2961/2001.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η λέξη «δικαιούχος» της ως άνω διάταξης αφορά τον «τελικό δικαιούχο της κτήσης» και η λέξη «αποποιηθείς» αναφέρεται «μόνο σε ένα αποποιηθέντα (σε ενικό αριθμό)» και συνεπώς η παραπάνω διάταξη δεν προβλέπει ότι λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που θα κατέβαλε οιοσδήποτε από τους προηγούμενους αποποιηθέντες κληρονόμους (εφόσον υπάρχουν) σε περίπτωση διαδοχικών αποποιήσεων. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η ερμηνεία του άρθρου 30 στην οποία προέβη ο έλεγχος παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας σε συνδυασμό με το δικαίωμα στην περιουσία που προστατεύεται από το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και το άρθρο 21 παρ. 1 του Συντάγματος.

Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος και ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2961/2001 για τα 2/3 της κληρονομιαίας περιουσίας που έλαβε ο προσφεύγων μετά τις διαδοχικές αποποιήσεις της ρίζας του αμφιθαλούς αδερφού του κληρονομούμενου,, που φθάνουν μέχρι την αποποίηση του μικραννησιού του θανόντος, που ανήκει σε κατώτερη κατηγορία (Γ' κατηγορία) από αυτή στην οποία ανήκει ο προσφεύγων (Β' κατηγορία).

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαφορές στην κληρονομιαία περιουσία διαμορφώνονται ως εξής:

A/A	Περιγραφή περιουσιακού στοιχείου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Αξία Δ.Ε.Δ.	Διαφορές
1		447.480,00	742.410,00	742.410,00	294.930,00
2		129.984,38	276.258,14	276.258,14	146.273,76
3		0,00	539,81	539,81	539,81
4		0,00	42.000,00	0,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	577.464,38	1.061.207,95	1.019.207,95	441.743,57

Συνεπώς, η εκκαθάριση του φόρου διαμορφώνεται ως εξής:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Αναλογών φόρος βάσει των διατάξεων του άρ. 29 του ν. 2961/2001	609.342,78	600.942,78
Μείον: Φόρος που έχει βεβαιωθεί	448.967,56	448.967,56
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	160.375,22	151.975,22
Τόκοι/ πρόστιμα/ πρόσθετοι φόροι βάσει άρ. 53 & 54 ΚΦΔ	43.622,01	39.422,01
Σύνολο για καταβολή	203.997,23	191.397,23

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την τροποποίηση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Αναλογών φόρος βάσει των διατάξεων του άρ. 29 του ν. 2961/2001	609.342,78	600.942,78
Μείον: Φόρος που έχει βεβαιωθεί	448.967,56	448.967,56
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	160.375,22	151.975,22
Τόκοι/ πρόστιμα/ πρόσθετοι φόροι βάσει άρ. 53 & 54 ΚΦΔ	43.622,01	39.422,01
Σύνολο για καταβολή	203.997,23	191.397,23

(Ως η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**