



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1073

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. 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 19/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή α) του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού αρ., β) της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού αρ., και γ) του, ΑΦΜ, κατοίκου ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οδού αρ., κατά των με αριθμό/2022,/2022 και/2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από 19/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) του, β) της και γ) 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό/19.12.2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου, ύψους 21.467,94 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 10.733,97 €, ήτοι συνολικό ποσό 32.201,91 €.
2. Με τη με αριθμό/19.12.2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου, ύψους 203.712,22 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 101.856,11 €, ήτοι συνολικό ποσό 305.568,33 €.
3. Με τη με αριθμό/19.12.2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου, ύψους 94.686,40 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 47.343,20 €, ήτοι συνολικό ποσό 142.029,60 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 19/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει της αρ./0/9874 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφορικά με την κληρονομιά του (ΑΦΜ) που απεβίωσε στις 03/04/2020. Ο θανών κατείχε ποσοστό 98% των μετοχών της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ» και ΑΦΜ, και, βάσει των υπ' αριθμ./21.03.2019 και/01.08.2019 διαθηκών, κατέλειπε το 94% αυτών κατά ποσοστό 60% στον, κατά ποσοστό 30% στην και κατά ποσοστό 10% στον Συγκεκριμένα ο κάθε προσφεύγων κληρονομεί τον κάτωθι αριθμό μετοχών:

ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΤΗΣ «.....»	451.000
ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΗ ΤΟΥ ΘΑΝΟΝΤΑ (ΠΟΣΟΣΤΟ 98%)	441.980
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΠΟΣΟΣΤΟ 94% ΤΟΥ 98%)	415.460
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΛΗΡΟΝ/ΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΠΟΣΟΣΤΟ 60% ΤΩΝ 415.460 ΜΕΤΟΧΩΝ)	249.276
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΛΗΡΟΝ/ΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΠΟΣΟΣΤΟ 30% ΤΩΝ 415.460 ΜΕΤΟΧΩΝ)	124.638
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΛΗΡΟΝ/ΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΠΟΣΟΣΤΟ 10% ΤΩΝ 415.460 ΜΕΤΟΧΩΝ)	41.546

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι η προσαύξηση της τεκμαρτής αξίας των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου μετοχών (με την προσθήκη της διαφοράς μεταξύ της

αντικειμενικής και της λογιστικής αξίας των ακινήτων της εταιρείας) η οποία ορίστηκε με την κανονιστική απόφαση ΠΟΛ. 1055/2003 που δεν έχει περιληφθεί τον τύπο του Νόμου, έχει θεσπιστεί καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης και επομένως είναι ανίσχυρη (άρθρα 78 παρ.1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος).

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':

«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, με την η υπ' αριθ. 1915/2021 Απόφαση του ΣτΕ κρίθηκαν τα εξής:

«6. Επειδή, στις 22.11.2001 δημοσιεύθηκε ο ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266), με το άρθρο πρώτο του οποίου κυρώθηκε ο Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, που διατήρησε την αρίθμηση των άρθρων της προηγούμενης κωδικοποίησεως του ν.δ. 118/1973. Ούτω, ο νέος Κώδικας προβλέπει για την

φορολογία περιουσιών που αποκτώνται αιτία θανάτου, στο άρθρο 9 ότι «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18. ...» και στο άρθρο 12, υπό τον τίτλο «Αξία μετοχών, ομολογιών, κ.λπ.», μεταξύ άλλων, τα εξής: «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 τις συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο». Στη συνέχεια, με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α΄ 330/24.12.2002) προστέθηκε στο προπαρατεθέν άρθρο 12 του ν. 2961/2001 παράγραφος 4 έχουσα 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 της απόδοσης 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 αναλόγως». Κατ' επίκληση της τελευταίας αυτής διατάξεως εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με αριθμό 1031583/ 253/Α΄ 0013/1.4.2003 (ΦΕΚ Β΄ 477/21.4.2003) [ΠΟΛ 1055/2003], που συμπληρώθηκε με την υπ' αριθμ. 1106181/704/Α΄ 0013/25.11.2003 απόφαση του ίδιου Υπουργού (ΦΕΚ Β΄ 1827/18.12.2003) [ΠΟΛ.1127] στο Κεφάλαιο Δ της οποίας περιελήφθησαν διατάξεις σχετικές με τον προσδιορισμό της φορολογητέας στο πλαίσιο της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών, αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών. Ειδικότερα ορίστηκαν τα εξής: «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 οριζομένων 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 την 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 μετασηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί”.

7. Επειδή, όπως συνάγεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις, ως φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του φόρου επί των κτωμένων αιτία δωρεάς μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ελαμβάνετο η αγοραία αξία αυτών κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ο προσδιορισμός της οποίας αγοραίας αξίας εγένετο με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στην παρ. 2 του άρθρου 12, ήτοι ελαμβάνοντο υπόψη και συνεκτιμώντο πράξεις μεταβίβασης μετοχών μέσα στο τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους, εξευρισκομένη με διαίρεση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως δια του αριθμού των μετοχών, που μπορούσε 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 προσφόρου στοιχείου, ασκούντος ουσιώδη επίδραση στην διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Με τη νέα διάταξη της παρ. 4 του ιδίου άρθρου 12 του ν. 2961/2001, που προσετέθη με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3091/2002, θεσπίσθηκε για τον υπολογισμό του φόρου δωρεάς μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών παραλλήλως προς την μέθοδο της κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12 του Κώδικα προσδιοριζομένης αγοραίας αξίας, νέος αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των εν λόγω δωρουμένων στοιχείων (βλ. την οικεία εισηγητική έκθεση), κατά τα οριζόμενα ειδικότερα με την προβλεπομένη να εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία, αντικειμενικώς προσδιοριζομένη αξία, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο κατά τα ισχύοντα για την αντικειμενική αξία των κληρονομαίων ακινήτων [βλ. άρθρο 10 του Κώδικα, όπου υπό τον τίτλο “Αξία ακινήτων” προβλέπεται ως φορολογητέα αξία των κληρονομαίων ακινήτων: Α. η “Αγοραία αξία” ... Β. η “Αντικειμενική αξία” (παρ. 1, 2, 3, 4, 5) Γ. η “Μικτή αξία” ...]. Καθιερώθηκε έτσι η παράλληλη

εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των δωρουμένων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών (αντικειμενική και αγοραία), οι οποίες αποβλέπουν και οι δυο στον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των ως άνω δωρουμένων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 1609-11/2017). Εξάλλου, και με την παρ. 4 του αυτού άρθρου 12 του ν. 2961/2001 προβλέπεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών θα καθορισθεί κατ' εξουσιοδότηση με την έκδοση σχετικής υπουργικής απόφασης, πλην, παρά την εισαγωγή της εν λόγω διάταξης, η ρύθμιση της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμοδίας Δ.Ο.Υ. λαμβανομένων υπόψη των απαριθμούμενων στο νόμο στοιχείων (πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης, εσωτερική τους αξία που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης με τον αριθμό των μετοχών) καθώς και κάθε άλλου πρόσφορου στοιχείου που ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των μετοχών, εξακολουθεί να ισχύει, δυνάμενη να ίσταται και ανεξάρτητα και να εφαρμόζεται αυτοτελώς για τον προσδιορισμό της εν λόγω φορολογητέας αξίας, εφόσον ο προσδιορισμός του αντικειμένου και της βάσεως υπολογισμού του οφειλομένου φόρου δωρεάς προσδιορίζεται επαρκώς, χωρίς την ανάγκη εφαρμογής του τρόπου υπολογισμού που καθορίζεται με την κατ' εξουσιοδότηση της εν λόγω διάταξης εκδοθείσα υπουργική απόφαση. Συνεπώς, νομίμως καταλογίζεται φόρος δωρεάς για την κτήση αιτία δωρεάς εν ζωή μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο με βάση τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 29 του αυτού νομοθετήματος, εφόσον ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου έγινε κατ' εφαρμογή του προβλεπόμενου στη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 τρόπου προσδιορισμού της εν λόγω φορολογητέας αξίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 737-738/2011 σκ. 6, ΣτΕ 451/2016 σκ. 4, 4576/2014 σκ. 7, 2822/2014 7μ. σκ. 6, 1308/2013 7μ. σκ. 7, 3934/2012 σκ. 5, 7, 4953/2012 σκ. 5, 7).

8. Επειδή, ενόψει όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά ανωτέρω, ο προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως ότι οι διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 2 του ν. 2961/2001 δεν προσδιορίζουν ευθέως τη φορολογητέα ωφέλεια του δωροεδόχου, προσδιορισμός που γίνεται, σύμφωνα με τον ίδιο λόγο αναιρέσεως, αποκλειστικά από την κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 12 εκδοθείσα 1031583/253/Α' 0013/1.4.2003 υπουργική απόφαση, πρέπει να απορριφθεί εν πάση περιπτώσει ως αβάσιμος».

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες προβάλλουν αποκλειστικά αιτιάσεις περί αντισυνταγματικότητας της ΠΟΛ. 1055/2003 Απόφασης.

Επειδή, ωστόσο, 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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) του του, ΑΦΜ, β) της, Α.Φ.Μ., και γ) του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμό/2022,/2022 και/2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

- Η υπ' αριθ./19.12.202022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020:

Διαφορά φόρου	21.467,94 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	10.733,97 €
Σύνολο για καταβολή	32.201,91 €

- Η υπ' αριθ./19.12.202022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020:

Διαφορά φόρου	203.712,22 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	101.856,11 €
Σύνολο για καταβολή	305.568,33 €

- Η υπ' αριθ./19.12.202022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 03/04/2020:

Διαφορά φόρου	94.686,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	47.343,20 €
Σύνολο για καταβολή	142.029,60 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.