



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 05-09-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 937

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ

ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2310554268

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της**, κατοίκου επί της οδού αρ, Τ.Κ., ΑΦΜ, κατά της υπ.αρ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας από την μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης συνολικού ποσού 133.336,06€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας από την μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης συνολικού ποσού 133.336,06€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου **του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της, ΑΦΜ, κατοίκου, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα απέκτησε στις2005 την πατρική ατομική επιχείρηση “πρατηρίου άρτου” λόγω συνταξιοδότησης του πατέρα της για την οποία δεν

προέκυψε φόρος υπεραξίας λόγω απαλλαγής, στην συνέχεια όμως σε σύντομο χρονικό διάστημα και συγκεκριμένα στις2005 μεταβιβάστηκε εκ νέου η επιχείρηση στην εταιρία “.....” καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις περί μεταβίβασης επιχείρησης άρθρο 13 παρ. 1 του Ν. 2238/94 και μη τηρώντας την υποχρέωση για πληρωμή του φόρου υπεραξίας που προκύπτει καθώς η μεταβίβαση κρίθηκε αφορολόγητη. Βάσει των ανωτέρω διατάξεων ο έλεγχος υπολόγισε την υπεραξία με βάση τα στοιχεία από τη δραστηριότητα του αρχικού ιδιοκτήτη

Με την με αριθμό2006 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για την εφαρμογή των διατάξεων του αρ.13 παρ.1 του Ν.2238/94. Με το με αριθμό2008 φύλλο ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ο φόρος υπεραξίας από την μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης.

Με την υπ’ αρ. πρωτ./2015 απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο (τμήμα ΙΕ Μονομελές) ακυρώνει το2008 φύλλο ελέγχου του φόρου υπεραξίας, διότι ο έλεγχος δεν επέδωσε στην προσφεύγουσα κλήση προς ακρόαση πριν από την επιβολή των κυρώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό2015 εντολή ελέγχου (επανάληψη της διαδικασίας). Στις2016 με την με αριθμό2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου υπεραξίας από την μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας ο φόρος υπεραξίας 60.607,30€ πλέον πρόσθετοι φόροι (120%) 72.728,76€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 133.336,06€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Υπεραξίας του προϊσταμένου της Ζ’ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Η φορολόγηση της ωφέλειας από μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης πρέπει να γίνει στη δηλωθείσα από τα μέρη αξία μεταβίβασης και όχι επί της κατώτατης πραγματικής αξίας, η οποία υπολογίζεται πλασματικά λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων και τα έτη λειτουργίας της.
2. Η φορολόγηση κέρδους που προέρχεται από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης είναι αντίθετη προς το Σύνταγμα.
3. Λανθασμένος ο χαρακτηρισμός της δήλωσης της ως ανακριβούς και ο καταλογισμός φόρου σε βάρος της.

4. Παρανόμως ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα μιας άλλης επιχείρησης και μάλιστα της τελευταίας πενταετίας για τον προσδιορισμό της κατώτατης αξίας μεταβίβασης.
5. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω έλλειψης αιτιολογίας.
6. Ο υπολογισμός της άυλης φορολογητέας αξίας της επιχείρησης μου είναι εσφαλμένος και το τελικώς εξαχθέν νούμερο των 303.036,50€ δεν είναι ορθό.
7. Ακόμη και αν υποθεθούν αληθή τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο φόρος δεν έπρεπε να καταλογιστεί στην προσφεύγουσα αλλά στον πατέρα της.
8. Η καταστρατήγηση φορολογικού νόμου δεν τιμωρούνταν προ της έναρξης ισχύος του ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι:
«Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

α) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:

αα) Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ.

ββ) Εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφαιρείται το κόστος απόκτησής της από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης.

Για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας των μεριδίων που μεταβιβάζονται, ως κατώτατη πραγματική αξία ολόκληρης της εταιρείας λαμβάνεται το άθροισμα: i) των ιδίων κεφαλαίων της, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό, ii) της άυλης αξίας της, iii) της αξίας των ακινήτων της εταιρείας κατά το μέρος που η αξία του καθενός από αυτά, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, υπερβαίνει την αξία κτήσης του και iv) των αυξήσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν μεσολαβήσει από το χρόνο σύνταξης του τελευταίου επίσημου ισολογισμού μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων ή των μειώσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν γίνει στο ίδιο χρονικό διάστημα.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της άυλης αξίας, αφαιρούνται οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης, από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5)

τελευταίων, πριν από τη μεταβίβαση, ισολογισμών και το ποσό που προκύπτει (R) αναπροσαρμόζεται αρχικά με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας:

$$\alpha = R \times \frac{1 - u^n}{i}$$

και στη συνέχεια το αποτέλεσμα που προκύπτει προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης:

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Για την εφαρμογή της πιο πάνω ράντας:

- α = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης,
- R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης,
- n = το πενταετές μελλοντικό χρονικό διάστημα για το οποίο προσδοκάται υπερκέρδος,

$$- \frac{u^n}{(1+i)^n} = \frac{1}{(1+i)^n}$$

η παρούσα αξία του κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από το πιο πάνω μελλοντικό διάστημα (n) είναι ένα λεπτό του ευρώ,

- i = το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτιστεί λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα πιο πάνω στοιχεία των εν λόγω ισολογισμών.

Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται τα μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς, πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της, τότε για την εξεύρεση του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, 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 (3) ισολογισμοί.

Προκειμένου για μεταβιβάσεις μεριδίων από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τους, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης τους.

Για τα φυσικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που μεταβιβάζουν μερίδια, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται η ελάχιστη αξία μεταβίβασης των μεριδίων, η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση τους, με βάση τις διατάξεις του παρόντος ή της 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ. 1053/1.4.2003 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 477 Β'), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') ή της 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ. 1259/1999 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 2227 Β'), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 11 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α') ανάλογα με το χρόνο απόκτησής τους, κατά περίπτωση.

Αν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της προγενέστερης από τις πιο πάνω αποφάσεις, ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία. Όταν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ως κόστος απόκτησης των μεριδίων αυτών λαμβάνεται η αξία τους, όπως αυτή αναφέρεται στο καταστατικό της εταιρείας. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχει λάβει χώρα τυχόν αύξηση ή μείωση του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

Η διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται και για μεταβιβάσεις μεριδίων αλλοδαπών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφαιρείται το κόστος απόκτησης τους από τη συμφωνηθείσα αξία πώλησης των μεριδίων.

Με μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του

μεταβιβάζοντος, δεν υπόκειται σε φόρο υπεραξίας. Αν όμως η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία διαθέτει ακίνητο στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, η αντικειμενική αξία του ακινήτου, που ισχύει κατά το έτος αποτίμησης της επιχείρησης, φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί του ποσοστού του μεριδίου που μεταβιβάζεται. Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο προσωπικής εταιρίας από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας της Α' κατηγορίας της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%). Για τις ίδιες μεταβιβάσεις από δικαιούχους με βαθμό συγγένειας της Β' κατηγορίας της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

β) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

γ) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει. Τα αναφερόμενα στα επόμενα εδάφια αυτής της παραγράφου, καθώς και στην παράγραφο 8 του άρθρου 81, εφαρμόζονται ανάλογα και σ' αυτή την περίπτωση.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας, που προκύπτει από την εφαρμογή Αυτής της παραγράφου, επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου. Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα από τα οποία τα δύο (2) επιστρέφονται θεωρημένα στο δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας. Εάν η οικεία πράξη μεταβίβασης ή εκχώρησης γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αρνηθεί τη θεώρηση του εγγράφου αυτού, εάν δεν επισυνάπτεται σε αυτό αντίτυπο της οικείας δήλωσης και δεν αναγράφονται στο σώμα του εγγράφου τα στοιχεία αυτής. Στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο πρέπει απαραίτητως να αναγράφεται το κέρδος ή η ωφέλεια που προέκυψε από την εκχώρηση του δικαιώματος ή του εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης της επιχείρησης.

Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου από τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή, χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί με βάση αυτή ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρο συνυπεύθυνο με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101, με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται στα φυσικά πρόσωπα και στους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. για τα ποσά του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή αναφορικά με την αντισυνταγματικότητα της φορολόγησης κέρδους που προέρχεται από μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης αναφέρουμε ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να κάνει δεκτές τις αναφερόμενες αποφάσεις του Σ.τ.Ε. καθόσον θα έπρεπε να είχαν γίνει αποδεκτές από τον Υπουργό των Οικονομικών εκδίδοντας και υπογράφοντας σχετική Πολυγραφημένη Απόφαση – ΠΟΛ και η οποία εκδίδεται στις περιπτώσεις αποφάσεων της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και όχι επί αποφάσεων των Διοικητικών Δικαστηρίων ή Τμημάτων του Σ.τ.Ε.

Επειδή ο τρόπος υπολογισμού της ωφέλειας που προκύπτει από την μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των υποπεριπτώσεων αα & ββ της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002 και όχι σε υπουργική απόφαση. Η υπουργική απόφαση που εκδόθηκε και αναφερόμαστε στην ΠΟΛ1053/2003, εκδόθηκε για την παροχή διευκρινήσεων και οδηγιών στον τρόπο υπολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 13Ν.2238/1994.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι δεν έχει παραβιασθεί καμία διάταξη νόμου, άρα κακώς υπολογίζεται φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας αναφέρουμε ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε το δικαίωμα διάθεσης περιουσιακού στοιχείου. Αυτό το οποίο έλαβε υπόψη του όμως, προκειμένου να προσδιορίσει αντικειμενικά την αξία της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης και στη συνέχεια να την συγκρίνει με το πραγματικό τίμημα που κατέβαλε ο αγοραστής στην πωλήτρια ελεγχόμενη επιχείρηση και στη συνέχεια, επί της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ προσδιορισθείσας και τιμήματος να επιβάλλει τον φόρο της ωφέλειας ή διαφορετικά της υπεραξίας, ήταν τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων της απερχόμενης επιχείρησης –πατέρα της ελεγχόμενης- καθόσον ο χρόνος λειτουργίας της επιχείρησης από την ελεγχόμενη ήταν μικρότερος μιας διαχειριστικής

περιόδου και γιατί η μεταβίβαση από τον υπό σύνταξη πατέρα προς το τέκνο, υπήρξε απαλλαγή, επικαλούμενοι τους λόγους που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 13 Ν2238/1994 και της σχετικής ΠΟΛ1053/2003.

Επειδή Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, τόσο το σχετικό έγγραφο οδηγιών 1105576/2468/A0012/09-01-2007 της Γενικής Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος σε παρόμοιο ερώτημα που τέθηκε από άλλη Δ.Ο.Υ. αλλά και κυρίως τα πραγματικά περιστατικά. Αναλυτικά αναφέρουμε τα κάτωθι: επιχείρηση με έδρα σε έναν από τους πιο εμπορικούς δρόμους της, ήτοι την οδό, με πελατεία και φήμη τουλάχιστον είκοσι (20) ετών –έναρξη λειτουργίας από το 1994, με κέρδη δηλωθέντα και αυξανόμενα κάθε χρόνο, μάλιστα ένα χρόνο πριν την μεταβίβαση, ήτοι το έτος 2004, αυτά ανέρχονται σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση σε 141.104,95€, δεν θα μπορούσε να μεταβιβασθεί με τα πάγιά της στο ποσό των 2.000,00€, όπως χαρακτηριστικά αναγράφεται στην με αρ.2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ατομικής επιχείρησης που υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Παρόλα αυτά, ο έλεγχος αποδέχτηκε το αναγραφέν τίμημα και το σύγκρινε με την αντικειμενικά προσδιορισθείσα αξία και προχώρησε στην επιβολή φόρου με ποσοστό 20% επί της μεγαλύτερης αξίας.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό περί μη καταλογισμού του φόρου υπεραξίας στην προσφεύγουσα αλλά στον πατέρα της αναφέρουμε ότι ο έλεγχος στηρίζεται και κρίνει τα πραγματικά περιστατικά. Αναλυτικά αναφέρουμε ότι: ο πατέρας της προσφεύγουσας προκειμένου να αποχωρήσει από την επιχείρηση για δικούς του λόγους και να υποβάλλει αίτημα συνταξιοδότησης από τον κύριο φορέα ασφάλισής του, μεταβίβασε την επιχείρησή του στην προσφεύγουσα κόρη του. Η ίδια στην συνέχεια, επίσης για δικούς της λόγους, αποφάσισε να μεταβιβάσει την επιχείρηση σε τρίτο. Ο φόρος της ωφέλειας που προκύπτει από την πράξη αυτή επιβαρύνει τον πωλητή, ο οποίος σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση υπεραξίας είναι η προσφεύγουσα. Για τον προσδιορισμό της ωφέλειας και μόνο λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης επιχείρησης λόγω μη παρόδου τουλάχιστον μιας διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή ορθά και νόμιμα εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου ΔΟΥ καθώς και η σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Η με αριθμό2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας από την μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, μετά του πρόσθετου φόρου, συνολικού ποσού 133.336,06€, για την διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).