



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 7-7-2016

Αριθμός απόφασης: 781

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β΄ 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. ΔΕΔ. Β11035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β΄748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, κατά της αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στο κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπεύθυνη με τον και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στο κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... διαχειριστικής περιόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

4. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στο κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου προέκυψε κύριος φόρος ύψους 1.319,37€, πρόσθετος φόρος μη υποβολής 1.583,24€, ήτοι συνολικό ποσό 2.902,61€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη αφορά τη μεταβίβαση υποκαταστήματος στην και εκδόθηκε στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας μετά την ακύρωση του αρχικώς εκδοθέντος και με αριθμ. φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου κατ' άρθρο 13§1 περ. α΄ Ν. 2238/94 με την αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα Α΄- Μονομελές ως προς το ποσοστό του

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη υποβολής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 περ. α Ν. 2238/94, που διαπιστώθηκε αρχικά στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Ν. 2238/94, που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε λόγω της μη αποδοχής από τα μέλη της επιχ/σης του εκδοθέντος με αριθμ. εκκαθαριστικού

σημειώματος περαίωσης Ν. 3259/2004.

Στη συνέχεια και μετά την ακύρωση του αρχικού φύλλου με την ανωτέρω δικαστική απόφαση η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την παρούσα προσβαλλόμενη πράξη που αφορά το ποσοστό της

Η ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρία είχε την έδρα της επί της οδού, με αντικείμενο εργασιών την παρασκευή, παραγωγή και εμπορία χρωμάτων και εμπορία αυτοκινήτων και οικοδομών και ως ομόρρυθμα μέλη τους και με ποσοστό συμμετοχής 50% τον καθένα από αυτούς. Στις 22-10-1992 η Ο.Ε. προέβη στη δήλωση υποκαταστήματος με έδρα στο 7^ο χιλ. και αντικείμενο εργασιών την εμπορία και αντιπροσώπευση αυτοκινήτων. Στις 27-1-2000 η ανωτέρω Ο.Ε. προέβη σε διακοπή δραστηριότητας (σχετ. η αριθμ. 88/31-1-2000 δήλωση διακοπής), λόγω συνταξιοδότησης του μέλους, δυνάμει του από 26-1-2000 ιδιωτικού συμφωνητικού λύσης (α/α καταχώρησης στο βιβλίο εταιριών του Πρωτοδικείου).

Στους ίδιους επαγγελματικούς χώρους συνέχισαν, μετά τη λύση της ομορρύθμου εταιρίας, την ίδια δραστηριότητα, με τη μορφή ατομικής επιχείρησης, στο μεν κεντρικό ο, μέλος της Ο.Ε., στο δε υποκατάστημα η, συγγενής Α' βαθμού του συνταξιοδοτηθέντος έτερου μέλους Τα εμπορεύματα και πάγια της ανωτέρω λυθείσας Ο.Ε. μεταβιβάστηκαν αντίστοιχα στα παραπάνω φυσικά πρόσωπα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, **προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:**

- Έπρεπε να ληφθούν υπόψη μόνο τα οικονομικά αποτελέσματα του υποκαταστήματος, εφόσον αυτό είχε αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της γίνεται επίκληση της ΠΟΛ. 1259/22-12-1999, αλλά και του άρθρου 5§4 Ν. 1642/86, σύμφωνα με το οποίο η μεταβίβαση υποκαταστήματος θεωρείται ότι συντελείται ως ανεξάρτητος λειτουργικά κλάδος της λοιπής επιχείρησης, εφόσον αυτό τηρεί αυτοτελή λογιστική. Περαιτέρω, με την ΑΥΟ 1008293/447/0014/ΠΟΛ. 1103/18-5-1999 ορίζεται ότι «μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης θεωρείται και η μεταβίβαση ανεξάρτητου λειτουργικού κλάδου αυτής, εφόσον εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα».

Επειδή το άρθρο 13 Ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο φορολογίας ορίζει τα εξής:
«1. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- ββ) Εταιρικών μερίδων 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.

Αν μεταβιβασθεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, **από γονέα προς τα τέκνα του** ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, **ο συντελεστής φορολογίας της περίπτωσης αυτής μειώνεται από 20% σε 10% για μεταβιβάσεις που γίνονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2000. Μεταβιβάσεις που γίνονται μετά το χρόνο αυτόν δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας.**

β) Με συντελεστή τριάντα τοις εκατό (30%) 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 μοτοσυκλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

γ) Με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) 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 ολόκληρον συνυπεύθυνο** με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται».

Επειδή με την ΑΥΟ 1119720/1980/Α'0012/ΠΟΛ.1259/22.12.1999 "Προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής" καθορίστηκε ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας ως ακολούθως:

«1. **Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας** κατά τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης και εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής σε υπόχρεους της [παρ. 4 του άρθρου 2](#) του Ν.[2238/1994](#)

εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησης από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης, όπως τα ποσά αυτών προσδιορίζονται σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 της παρούσας.

2. Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης προκύπτει ως ακολούθως:

α) Αν από το μέσο όρο των εισοδημάτων, προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, αν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση αφαιρεθούν:

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη Σ.Σ.Ε. των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενο στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό 30%.

ββ) Οι τόκοι επί των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας της τελευταίας έκδοσης πριν από την υποβολή της δήλωσης της [παρ. 1 του άρθρου 13](#) του Ν. [2238/1994](#). Ως ίδια κεφάλαια λαμβάνονται τα προκύπτοντα από τα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας ή από το Καταστατικό της εταιρίας, αν αυτή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας. Τα ίδια κεφάλαια δεν μπορούν να είναι σε καμία περίπτωση κατώτερα του 1.000.000 δρχ.

β) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών των παραπάνω περ. α' και β' αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$$\alpha = R \times \frac{1 - u^n}{i} \quad \text{όπου:}$$

• 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 το υπερκέρδος.

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

η παρούσα αξία του κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι μία δραχμή.

- i, το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

γ) Το προκύπτον αποτέλεσμα μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή (α) προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης:

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	25%
Πάνω από 5 μέχρι 10	50%
Πάνω από 10 μέχρι 15	75%
Πάνω από 15	100%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ ή τηρούν βιβλία αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό 50%.

δ) Το ποσό που προκύπτει κατά τα ανωτέρω πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος και το ποσό που προκύπτει είναι η ελάχιστη αξία μεταβίβασής του.

3. Ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται αυτό που πράγματι καταβλήθηκε και το οποίο δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει με βάση την παρ. 2 της παρούσας.

Εξαιρετικά όταν μεταβιβάζονται εταιρικά μερίδια, μερίδες κλπ. που έχουν αποκτηθεί πριν από τις 17.11.1999, ως κόστος απόκτησής τους λαμβάνεται η αξία τους, όπως αυτή προσδιορίσθηκε οριστικά κατά την απόκτησή τους ή η αξία τους όπως αυτή αναφέρεται στο Καταστατικό, εφόσον δεν έχει λάβει χώρα οποιαδήποτε μεταβίβασή τους.

4. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση μεριδίων ΕΠΕ εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησής τους από την ελάχιστη αξία του. Για την εξεύρεση της ελάχιστης αξίας των μεριδίων εφαρμόζονται ανάλογα οι παρ. 1, 2, 3 και 4 της υπ' αριθ. 1112719/11072/B0012/[ΠΟΛ.1233/2.12.1999](#) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, μειωμένου του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης: α) με την εμπορική αμοιβή της περ. α' της παρ. 1 της παρούσας, όταν ο μεταβιβάζων είναι διαχειριστής και έχει ποσοστό συμμετοχής από 50% και πάνω και β) με τον τόκο επί των ιδίων κεφαλαίων της περ. β' της παρ. 1 της παρούσας.

Ως κόστος απόκτησής τους λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με ανάλογη εφαρμογή της προηγούμενης παρ. 3.

6. Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης μεγαλύτερη της ελαχίστης αξίας που προκύπτει σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, για τον προσδιορισμό της ελάχιστης υπεραξίας λαμβάνεται υπόψη αυτή η μεγαλύτερη αξία.

Επειδή πεδίο εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων αποτελεί κατ' αρχήν η μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής ή εταιρικής μερίδας ή μεριδίου που γίνεται με αντάλλαγμα, γιατί μόνο στις μεταβιβάσεις αυτού του είδους, από επαχθή αιτία, είναι δυνατό να προκύψει περιουσιακή επαύξηση - κέρδος ή ωφέλεια για το μεταβιβάζοντα. Ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρίας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρίας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών (εγγρ.1052699/1082/A0012/30.5.2003).

Επειδή στην περίπτωση που μία επιχείρηση κάνει έναρξη εργασιών σε εύλογο χρονικό διάστημα π.χ. 6 μηνών στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο ή συναφές με αυτό που είχε η άλλη επιχείρηση που διέκοψε, τότε πρέπει να διερευνηθεί το θέμα της φορολογίας τυχόν υπεραξίας, από την τυχόν έμμεση μεταβίβαση. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να αποδειχθεί μεταβίβαση από επαχθή αιτία από τα στοιχεία που διαθέτει η Δ.Ο.Υ. ή εμμέσως συναγόμενα (π.χ. αγορά από τον παλιό εκμεταλλευτή των παγίων στοιχείων ή της ταμειακής μηχανής κλπ) (εγγ. 1037214/689/A0012/7-5-2001).

Επειδή σε περίπτωση έμμεσης μεταβίβασης, χωρίς δηλαδή τη σύνταξη συμβολαίου ή ιδιωτικού εγγράφου (έναρξη εργασιών νέας επιχείρησης με το ίδιο αντικείμενο εργασιών μέσα σε εύλογο χρονικό

διάστημα στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση που λειτουργούσε προηγούμενα άλλη επιχείρηση), για την οποία μεταβίβαση δεν υποβλήθηκε από τον πωλητή δήλωση φόρου υπεραξίας, εκδίδεται κατ' αυτού φύλλο ελέγχου από την αρμόδια για τη φορολογία του πωλητή Δ.Ο.Υ. (ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ-ΚΑΤΟΥΔΗΣ-Τόμος β' σελ. 405).

Επειδή ως μεταβίβαση κλάδου επιχ/σης, θεωρείται και η μεταβίβαση ανεξάρτητου λειτουργικά κλάδου αυτής π.χ. η μεταβίβαση υποκαταστήματος, εφόσον μπορεί να προσδιοριστούν αυτοτελώς το σύνολο της περιουσίας του μεταβιβαζόμενου κλάδου ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και όχι μονάχα το ενεργητικό αυτού.

Επειδή για τον προσδιορισμό της υπεραξίας υποκαταστήματος λαμβάνονται υπόψη:

- α) ο μέσος όρος των δηλωθέντων κερδών προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα των 5 τελευταίων πριν από τη μεταβίβαση του υποκαταστήματος ετών που αναλογούν σ' αυτό με βάση το ποσοστό συμμετοχής των εσόδων στα συνολικά έσοδα της επιχείρησης. Αν τα έτη λειτουργίας του υποκαταστήματος πριν από τη μεταβίβασή του είναι λιγότερα από 5 λαμβάνονται υπόψη αυτά.
- β) Η ετήσια αμοιβή που αναλογεί στο υποκατάστημα η οποία θα υπολογισθεί με τον ίδιο τρόπο.
- γ) Οι τόκοι ίδιων κεφαλαίων που αναλογούν στο υποκατάστημα θα υπολογισθούν με τον ίδιο τρόπο.
- δ) Ο συντελεστής παλαιότητας που αντιστοιχεί στα χρόνια λειτουργίας του υποκαταστήματος
- ε) Η καθαρή θέση θα υπολογισθεί με βάση τα οικονομικά δεδομένα του υποκαταστήματος προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ή προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θα ληφθεί το μέρος της καθαρής θέσης που εμφανίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό της επιχείρησης που αναλογεί στο υποκατάστημα, με βάση το ποσοστό συμμετοχής των εσόδων του στα συνολικά έσοδα της επιχείρησης, προσαυξημένη με την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων του υποκαταστήματος, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Ως κόστος κτήσης λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από πραγματικά δεδομένα που δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 3.000 € (σχετ. 1061720/1274/Α0012/1-7.2003 & 1081222/1550/Α0012/24.8.2005 έγγραφα Υπ. Οικ.).

Επειδή στις 27-1-2000 η ανωτέρω ΟΕ προέβη σε διακοπή δραστηριότητας (σχετ. η αριθμ. 88/31-1-2000 δήλωση διακοπής), λόγω συνταξιοδότησης του μέλους, δυνάμει του από 26-1-2000 ιδιωτικού συμφωνητικού λύσης (α/α καταχώρησης στο βιβλίο εταιριών του Πρωτοδικείου
.....). Στους ίδιους επαγγελματικούς χώρους συνέχισαν, μετά τη λύση της ομορρύθμου εταιρίας, την ίδια δραστηριότητα, με τη μορφή ατομικής επιχείρησης, στο μεν κεντρικό ο, μέλος της Ο.Ε., στο δε υποκατάστημα η, συγγενής Α' βαθμού του συνταξιοδοτηθέντος έτερου μέλους Τα εμπορεύματα και πάγια της ανωτέρω λυθείσας Ο.Ε. μεταβιβάστηκαν αντίστοιχα στα παραπάνω φυσικά πρόσωπα, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, χωρεί εν προκειμένω, έμμεση μεταβίβαση των άυλων στοιχείων της επιχείρησης και υπήρχε υποχρέωση

υποβολής δήλωσης υπεραξίας επιχείρησης του άρθρου 13 ν. 2238/94. Όφειλε όμως η Δ.Ο.Υ. να λάβει υπόψη της μόνο τα οικονομικά στοιχεία του υποκαταστήματος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, και την ακύρωση της αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στο κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου Καλείται δε η εν λόγω Δ.Ο.Υ. να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μόνο με τα οικονομικά δεδομένα του υποκαταστήματος ή το ποσοστό αυτών επί των συνολικών χρηματοοικονομικών στοιχείων της επιχείρησης, εντός έτους από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 36§2 περ.γ'.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).