



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **10-06-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **620**

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

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 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. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 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' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2015 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου (Προσδιορισμού αξίας εταιρικού μεριδίου λόγω δωρεάς) της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και το υπ' αρ. πρωτ.-2016 υπόμνημα συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας, 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 με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εκ 7.014,83 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 8.417,80 €, προσαύξησης υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών (Τ.Σ.Ν.) εκ 177,68 €, προσαύξησης υπέρ Ταμείου Συμβολαιογράφων εκ 263,66 €, δη σύνολο εκ 15.873,97 € για τη φορολογική περίοδο 2002, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης/2002, αρ. φακέλου Ζ-...../2002) του μεταβιβαζόμενου από χαριστική αιτία ποσοστού 7,5/20 εξ αδιαιρέτου εταιρικού μεριδίου (20%) ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β./2015).

Με το υπ' αρ.-2002 συμβόλαιο μεταβίβασης ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρία λόγω δωρεάς εν ζωή της συμβολαιογράφου του ητου - Α.Φ.Μ. μεταβίβασε από χαριστική αιτία (δωρεά) στους α) του – Α.Φ.Μ. β) του – Α.Φ.Μ. και γ) του – Α.Φ.Μ. το ποσοστό συμμετοχής της εκ 20% εξ αδιαιρέτου (δη από ποσοστό 7,5% στις δύο πρώτες εκ των ανωτέρω δωρεοδόχων και ποσοστό 5% στην τρίτη εξ αυτών) στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., με διακριτικό τίτλο «Φροντιστήριο», με έδρα επί της οδού, στη

Για τη μεταβίβαση του ανωτέρω ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρία λόγω δωρεάς υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.στις-2002 η υπ' αρ./2002 δήλωση φόρου δωρεάς με αριθμό φακέλου Ζ –/2002, με δηλωθείσα αξία 715,58 €, δη αξία ποσοστού 7,5% εκ του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας εκ 9.541,11 €. Ο φόρος υπολογίστηκε με βάση την προβλεπόμενη από τον Ν. 2948/2001 φορολογική κλίμακα για τη Δ' κατηγορία, ως εξής:

<u>Υπ'αρ./Ζ-...../2002 δήλωση δωρεάς</u>	
Ποσοστό 7,5/20 εξ αδιαιρέτου από εταιρικό μερίδιο, το οποίο ανέρχεται σε 1.908,22 €, με συνολικό κεφάλαιο 9.541,11 € της ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ.	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς ποσοστού Ο.Ε.	715,58
Αναλογούν φόρος	0,00

Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου (προσδιορισμού αξίας εταιρικού μεριδίου λόγω δωρεάς) της (αρμόδιας για τον έλεγχο της ανωτέρω δήλωσης, κατόπιν της Δ6Α 1092694ΕΞ2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών) Δ.Ο.Υ., προέκυψε διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο βάσει της υπ'αρ. 1031583/252/Α0013/ΠΟΛ.1055/01-04-2003 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού της υπό κρίση ομορρύθμου εταιρείας και της δηλωθείσας αξίας, και κατά συνέπεια οι προαναφερθείσες διαφορές φόρου. Συγκεκριμένα:

<u>Υπ'αρ./Ζ-...../2002 δήλωση δωρεάς</u>	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει ελέγχου

Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς ποσοστού Ο.Ε.	23.642,38
Αναλογούν φόρος	7.014,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	8.417,80
Ταμείο Συντάξεως Νομικών (0,775%)	177,68
Ταμείο Συμβολαιογράφων (1,15%)	263,65
Σύνολο φόρου	15.873,96

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

- Το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος καθιερώνει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου πριν την επιβολή κυρώσεων, ως προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας έκδοσης διοικητικών πράξεων
- Η «κλήση προς ακρόαση» που έλαβε η προσφεύγουσα ανέφερε απλά τη βάσει ελέγχου αξία του μεταβιβαζόμενου ποσοστού και την ΠΟΛ.1055/2003.

2. Μη σύννομη και εσφαλμένη η χρήση της ΠΟΛ. 1055/2003 αναδρομικώς και χωρίς τη λήψη της προβλεπόμενης από την ΠΟΛ. 1.069/2010 πρόσκλησης

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της, η ΠΟΛ.1055/2003 εφαρμόζεται στις υποθέσεις, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 24-12-2002 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.3091/2002, ο οποίος δια του άρθρου 12 παρ. 1 εξουσιοδότησε τον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφασή του τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών), ενώ η εν λόγω μεταβίβαση μετοχών συντελέστηκε στις-10-2002.
- Μη λήψη της προβλεπόμενης από την ΠΟΛ.1069/2010 πρόσκλησης της φορολογικής αρχής υποβολής ανέκκλητου αιτήματος σε προθεσμία 10 ημερών για την υποβολή ή στην ΠΟΛ. 1055/01-04-2003.

3. Υπέρογκη η προσδιοριζόμενη βάσει ελέγχου φορολογητέα αξία (υπεραξία) της επιχείρησης και του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου και χωρίς επαρκή αιτιολογία ως προς τον τρόπο υπολογισμού της

- Η βάσει ελέγχου υπεραξία της επιχείρησης εκ 315.234,39 αποτελεί ιλιγγιώδες ποσό.
- Ανεπαρκής η αιτιολογία της φορολογικής αρχής προς τις προβαλλόμενες αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

4. Επαναπροσδιορισμό των καθαρών κερδών της χρήσης 2001, βάσει της αρχής της υπερδωδεκάμηνης χρήσης (2001-2002) και υπολογισμό της υπεραξίας της επιχείρησης, βάσει των δεδομένων των πέντε ετών λειτουργίας της

- Μη επιλογή από το λογιστή της εταιρίας της υπερδωδεκάμηνης χρήσης 2001-2002 για τον προσδιορισμό των κερδών, κατόπιν επιμερισμού των εσόδων για τις περιόδους Σεπτέμβριο-Δεκέμβριο 2001 και Ιανουάριο-Μάιο 2002
- Οι περισσότεροι μαθητές που ενεγράφησαν στο φροντιστήριο για το ακαδημαϊκό έτος 2001-2002, είχαν ολοκληρώσει την πληρωμή των διδάκτρων έως τον Δεκέμβριο του 2001, με αποτέλεσμα το 2001 να δηλωθούν παραπάνω έσοδα.
- Λόγω περαίωσης ως προς το εισόδημα της υπό κρίσης χρήσης δεν είναι εφικτή η υποβολή διορθωτικής δήλωσης ή ο επανέλεγχος.
- Μείωση της υπεραξίας της επιχείρησης, αν για τον υπολογισμό της ληφθούν υπόψη και τα δεδομένα και των πέντε χρήσεων λειτουργίας του φροντιστηρίου

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το ανωτέρω δικαίωμα εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) το οποίο ορίζει ότι : «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο*

φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, η υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ/02-05-2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι : «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και

προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-προσδιορισμού αξίας εταιρικού μεριδίου λόγω δωρεάς της Δ.Ο.Υ., με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη αυτής και πριν την έκδοση της σχετικής οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, τηρήθηκε η οριζόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 διαδικασία και παρεσχέθη στην προσφεύγουσα το συνταγματικά κατοχυρωμένο (άρθρο 20 παρ. 2 Σ) δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Συγκεκριμένα, της κοινοποιήθηκε το υπ' αρ.-2015 σημείωμα διαπιστώσεων – κλήση προς ακρόαση, καθώς και η συνημμένη σε αυτό υπ' αρ./2015 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.
- Στο ως άνω σημείωμα και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις ελέγχου» αναφέρεται ότι για τον προσδιορισμό του εταιρικού μεριδίου εφαρμόστηκε η ΠΟΛ. 1055/2003, ως αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου αιτία δωρεάς μεριδίου στην υπό κρίση ομόρρυθμη εταιρία. Η ανωτέρω Υπουργική απόφαση ορίζει ρητώς και με σαφήνεια τον τρόπο, δια της χρήσης συγκεκριμένου εντύπου, προσδιορισμού της εν λόγω αξίας, δη τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, τις χρήσεις και τους συντελεστές που λαμβάνονται υπόψη. Για το λόγο αυτό η προσδιοριζόμενη βάσει της ανωτέρω ΠΟΛ αξία λογίζεται ως αντικειμενική αξία.
- Τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης αντλήθηκαν από τη φορολογική δήλωση που υπέβαλε η υπό κρίση ομόρρυθμη εταιρία για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001)
- Στην προσφεύγουσα δόθηκε η δυνατότητα να προβάλλει τις απόψεις της διά του υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφου υπομνήματος που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ., και διά αυτού άσκησε το κατοχυρωμένο συνταγματικά δικαίωμά της προς προηγούμενη ακρόαση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου απορρίπτεται ως οψίμως και προσχηματικώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη σύννομης και εσφαλμένης η χρήση της ΠΟΛ. 1055/2003 αναδρομικώς και χωρίς τη λήψη της προβλεπόμενης από την ΠΟΛ. 1.069/2010 πρόσκλησης

Επειδή, το άρθρο 12 του Ν.2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών...», ως συμπληρώθηκε από το Ν.3091/2002 με την προσθήκη της παραγράφου 4, ορίζει ότι : «Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού

της φορολογητέας αξίας: ... 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».

Επειδή, το υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003» ορίζει ότι : «Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 δόθηκε η εξουσιοδότηση στον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφαση του τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών καθώς και ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε αυτές, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που επιδρούν στον υπολογισμό αυτό. Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1031583/253/A0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 (ΦΕΚ 477/Β'/21.4.2003) απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία πλέον καθιερώνεται και στη φορολογία κληρονομιών ,δωρεών και γονικών παροχών (όπως ίσχυε και στη φορολογία εισοδήματος κατά τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων) νέος - αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών».

Επειδή, η ενότητα II παρ. 1 της υπ' αρ. πρωτ.: 1030366/10307/B0012/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής», ως συμπληρώθηκε από την υπ' αρ. πρωτ. 1106181/704/A0013/ΠΟΛ1127/25-11-2003 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζει ότι : «Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών: ... γ) οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας. Στις υποθέσεις αυτές, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, πριν την διενέργεια του ελέγχου, καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο σε φόρο να υποβάλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή του, για την υπαγωγή του ή μη στην παρούσα ρύθμιση».

Επειδή, η ΠΟΛ.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κλπ με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1055/2003» ορίζει ότι : «...Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των 10 ημερών και δεν εκδηλωθεί η επιθυμία του φορολογούμενου, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1055/2003, δεδομένου ότι δεν καταλείπεται πλέον στη

Διοίκηση η δυνατότητα να μεταβάλει οίκοθεν την έναρξη ισχύος αυτής και να υπαγάγει τον έλεγχο παλαιών υποθέσεων σε τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο σε αυτή».

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 παρ. 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ως ρητώς αναφέρεται στην από-2015 έκθεση κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., αλλά επιπλέον προκύπτει και από το αποδεικτικό επίδοσης της Δ.Ο.Υ., στις-1012 επιδόθηκε από υπάλληλο της ανωτέρω φορολογικής αρχής στην μητέρα της προσφεύγουσας, συνοίκου αυτής, λόγω απουσίας της, στην οικία της επί της οδού, στον Ν. η υπ' αρ. πρωτ.-2012 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. (αρχικώς αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, πριν τη μεταφορά αρμοδιοτήτων του τμήματος ελέγχου της, την-2013 στη Δ.Ο.Υ.) να υποβάλλει, εντός προθεσμίας 10 ημερών, ανέκκλητο αίτημα για την υπαγωγή της ή μη στις ρυθμίσεις των διατάξεων της ΠΟΛ.1055/2003, αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας του μεταβιβαζόμενου σε αυτήν από χαριστική αιτία εταιρικού μεριδίου.
- Η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη, χωρίς την εκδήλωση της βούλησης της προσφεύγουσας περί του τρόπου φορολόγησής της.
- Κατόπιν τούτου και συμφώνως προς την ΠΟΛ.1069/2010, εφαρμόστηκε υποχρεωτικά η ΠΟΛ.1055/2003.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης και εσφαλμένης της χρήσης της ΠΟΛ. 1055/2003, αναδρομικώς και χωρίς τη λήψη της προβλεπόμενης από την ΠΟΛ. 1.069/2010 πρόσκλησης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί υπέρογκης προσδιοριζόμενης βάσει ελέγχου φορολογητέας αξίας (υπεραξίας) της επιχείρησης και του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου και χωρίς επαρκή αιτιολογία ως προς τον τρόπο υπολογισμού της

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :
«2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου

την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1055/2003 ορίζει : «*Ι. 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: Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ 1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων). 1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων κάθε πηγής των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών. β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται: αα) Η ετήσια αμοιβή ... Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό (30%). ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης.... γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας ...».

Επειδή, το υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «Τονίζεται ιδιαίτερα ότι οι πιο πάνω συντελεστές (1,2% και 2,4%) εφαρμόζονται μόνο όταν μεταβιβάζονται τα προαναφερθέντα περιουσιακά στοιχεία (ολόκληρη επιχείρηση ή ποσοστά αυτής ή μερίδες ή μερίδια) και όχι τα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία (κινητά ή ακίνητα) της επιχείρησης, για τα οποία εφαρμόζονται οι συντελεστές της οικείας φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001... Η αξία που προκύπτει με βάση την πιο πάνω απόφαση είναι υποχρεωτική τόσο για το φορολογούμενο όσο και για τη ΔΟΥ και εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, όπως προβλέπονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001».

Επειδή, το άρθρο 12 του Ν. 2948/2001 ορίζει την ακόλουθη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία δωρεάς κτηθέντων περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/δωρεοδόχους της Δ' κατηγορίας (εξωτικούς):

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Δ'

Κλίμακια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
3.600	-	-	3.600	-
49.400	35	17.290	53.000	17.290
159.000	50	79.500	212.000	96.790
Υπερβάλλον	60			

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η φορολογητέα αξία (υπεραξία) της κρινόμενης ομορρύθμου εταιρίας και ακολούθως του μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς εταιρικού μεριδίου στην προσφεύγουσα προσδιορίστηκε συμφώνως με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, σε συνδυασμό με υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, και της ΑΥΟ 1012085/Α0012/ΠΟΛ.1059/07-02-2002 «Περί καθορισμού εμπορικής αμοιβής για τον προσδιορισμό της υπεραξίας». Ο φόρος υπολογίστηκε βάσει της προβλεπόμενης φορολογικής κλίμακας από το Ν.2948/2001 και για τη Δ' κατηγορία βαθμού συγγενείας, όπου εμπíπτουν και οι τρίτοι (εξωτικοί):

Υπ'αρ./Ζ-...../2002 δήλωση δωρεάς			
Στοιχεία προσδιορισμού φορολογητέας αξίας μεταβιβαζόμενων μετοχών			Βάσει ελέγχου
A. Ιδανικά Κεφάλαια			
Οικ. έτος	Καθαρά κέρδη		
2002	92.490,78		
ΣΥΝΟΛΟ	92.490,78		
Μέσος όρος καθαρών κερδών	$92.490,78 / 1 = 92.490,78$	92.490,78	
Μείον εμπορική αμοιβή	$(8.510 \times 2) \times 1,3$ (παρ. υπηρ.)	-22.126,00	
Μείον τόκοι ιδίων κεφαλαίων	$8.804,11 \times 3,72\%$	-327,51	
Υπόλοιπο		70.037,27	
Αναπροσαρμογή με ράντα	$70.037,27 \times 4,5$	315.167,71	
Αξία Ιδανικών Κεφαλαίων			315.167,71
B. Καθαρή θέση			
Θετική διαφορά αξίας παγίων (τρέχουσα αξία-αξία κτήσης)	$5.773,51 - 5.709,51$	64,00	64,00
Πλέον αποθέματα (αγορές προηγούμενης χρήσης x 10%)	0,00	0,00	
Πλέον απαιτήσεις (χονδρ. πωλήσεις προηγ. χρήσης x 10%)	0,00	0,00	
Μείον υποχρεώσεις (αγορές προηγούμενης χρήσης x 10%)	0,00	0,00	
Υπόλοιπο (Καθαρή Θέση)			0,00

Γ. Υπεραξία επιχείρησης			
Ιδανικά Κεφάλαια + (Καθαρή Θέση + Θετική διαφορά αξίας παγίων)	315.167,71 + 0,00 + 64,00	315.231,71	315.231,71
Δ. Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου			
Υπεραξία επιχείρησης x ποσοστό	315.231,71 x 7,5/20 x 20%	23.642,38	23.642,38
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου			Βάσει ελέγχου
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων λόγω γονικής παροχής μετοχών			23.642,38
Αναλογούν φόρος			7.014,83
Βεβαιωθείς φόρος βάσει δήλωσης			0,00
Διαφορά κύριου φόρου			7.014,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	7.014,83 x 120%		8.417,80
Ταμείο Σύνταξης Νομικών (0,775%)	(23.642,38 - 715,58) x 0,775%		177,68
Ταμείο Συμβολαιογράφων (1,15%)	(23.642,38 - 715,58) x 1,15%		263,65
Σύνολο φόρου			15.873,96

➤ Στην από-2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. παρουσιάζεται αναλυτικά ο υπολογισμός της αξίας του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου, βάσει των ρητών οδηγιών της ΠΟΛ. 1055/2003 και του μοντέλου αντικειμενικού προσδιορισμού που ορίζει. Μετά δε τη λήψη του υπομνήματος της προσφεύγουσας, η φορολογική αρχή απαντά στους ισχυρισμούς της αναλυτικά και ειδικά, εμμένοντας τελικώς στα ευρήματα του ελέγχου και στις αρχικές τις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συνεπώς, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπειριστατωμένη, πλήρης και ως εκ τούτου νόμιμη

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπέρογκης προσδιοριζόμενης βάσει ελέγχου φορολογητέας αξίας (υπεραξίας) της επιχείρησης και του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου και χωρίς επαρκή αιτιολογία ως προς τον τρόπο υπολογισμού της είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί επαναπροσδιορισμού των καθαρών κερδών της χρήσης 2001, βάσει της αρχής της υπερδωδεκάμηνης χρήσης (2001-2002) και υπολογισμού της υπεραξίας της επιχείρησης, βάσει των δεδομένων των πέντε ετών λειτουργίας της

Επειδή, τόσο η ΠΟΛ. 1055/2003 όσο και η υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18-07-2003 διευκρινιστική διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών ορίζουν ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επιχείρησης (ατομικής ή προσωπικής εταιρίας) που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. λαμβάνεται υπόψη – μεταξύ άλλων – το άθροισμα των ιδανικών κεφαλαίων των πέντε τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση. Επισημαίνεται, μάλιστα, ότι αναφορικά με τον υπολογισμό των ιδανικών κεφαλαίων ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών.

Επειδή, η υπ'αρ. πρωτ. 1053635/1082/A0012/18-07-2005 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών για τον «προσδιορισμό της άυλης αξίας κατά την πώληση επιχείρησης» ορίζει ότι : «Αν οι παραπάνω επιχειρήσεις τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούν βιβλία, για τον υπολογισμό του μέσου όρου λαμβάνονται υπόψη τα από κάθε πηγή δηλωθέντα εισοδήματα των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αδιάφορα αν αυτά φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Βάσει της υποβληθείσας υπ'αρ./2002 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης ομορρύθμου εταιρίας τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001 ανέρχονται σε 92.490,78€.
- Η εταιρία έκανε έναρξη εργασιών στις-2001.
- Βάσει του υπ' αρ.-2002 συμβολαίου μεταβίβασης ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρία λόγω δωρεάς εν ζωή της συμβολαιογράφου του, η υπό κρίση μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου έλαβε χώρα στις-2002, με αποτέλεσμα η χρήση 2001 να αποτελεί τη μοναδική χρήση, που να προηγείται της μεταβίβασης και ως εκ τούτου να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της υπεραξίας της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επαναπροσδιορισμού των καθαρών κερδών της χρήσης 2001, βάσει της αρχής της υπερδωδεκάμηνης χρήσης (2001-2002) και υπολογισμού της υπεραξίας της επιχείρησης, βάσει των δεδομένων των πέντε ετών λειτουργίας της προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ. δήλωσης/2002 και αρ. φακέλου Ζ-...../2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 2002

Κύριος Φόρος	7.014,83
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	8.417,80
Τ.Σ.Ν. (0,775%)	177,68
Ταμείο Συμβολαιογράφων	263,65
Σύνολο Φόρου Δωρεάς	15.873,96

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**

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).