



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 25-10-2021

Αριθμός Απόφασης: 2966



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής για το φορ. έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - ΑΦΜ, 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. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2014, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 453,29€, πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 226,65€, ήτοι συνολικό ποσό 679,94€.

Στη Δ.Ο.Υ. στις 31.12.2014 είχε υποβληθεί η με αριθ. **Δήλωση Φόρου Δωρεάς**, με την οποία μεταβιβάζονταν εταιρικά μερίδια της «.....» (πρώην «.....»), που αντιστοιχούσαν στο **50% του εταιρικού κεφαλαίου**.

Τη Δήλωση Φόρου Δωρεάς κατέθεσε ως σύζυγος, ο, με ΑΦΜ, ενώ δέκτης της δωρεάς ήταν η σύζυγος με ΑΦΜ Για τη σχετική δήλωση Δωρεάς συντάχθηκε το από 29/12/2014 έγγραφο με τίτλο ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, το οποίο καταχωρήθηκε στο ΓΕ.ΜΗ με αριθ. Πρωτ. και αριθ. καταχώρησης

Στις 22.10.2020, εκδόθηκε η με αριθ. εντολή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., για την διενέργεια ελέγχου, για την εξακρίβωση της ελάχιστης αξίας των εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης «.....» με έδρα στο 5ο χλμ, τα οποία ο μεταβίβασε με Δωρεά εν ζωή στη σύζυγό του, με ΑΦΜ, στις 31/12/2014 εταιρικά μερίδια της εν λόγω Ε.Ε., τα οποία αντιστοιχούν στο 50% του εταιρικού κεφαλαίου αυτής.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΡΙΔΙΩΝ της επιχείρησης «.....»

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εταιρικών μεριδίων της «.....», ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα μεγέθη που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις (**Πολ. 1055/ 1.4.2003** Α.Υ.Ο. 1031583) και όπως αυτά προκύπτουν από τα υποβληθέντα και

προσκομισθέντα έντυπα (έντυπο Ε3, Ε5, και έντυπα προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων), βιβλία, Μητρώο Παγίων, κ.λπ., που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τον ελεγχόμενο, κατόπιν του αιτήματος της υπηρεσίας μας.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων, μας απέστειλε στο υπηρεσιακό mail στις 12/11/2020 τα παρακάτω απαραίτητα έγγραφα στοιχεία:

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ της 31/12/2013 της '

ΕΝΤΥΠΟ Κ3 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΜΕ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (για το βιοτεχνικό κτίριο τ.μ.677,95 επί αγροτεμαχίου στην κοινότητα Φαλώρειας).

ΕΝΤΥΠΟ (ΑΑ-ΓΗΣ) για το αγροτεμάχιο τ.μ. 4.016,00 στην κοινότητα Φαλώρειας.

ΕΝΤΥΠΟ (ΑΑ-ΓΗΣ) για το αγροτεμάχιο τ.μ. 10.942,00 στην κοινότητα Φαλώρειας, με ποσοστό συνιδιοκτησίας 25%.

Τα παραπάνω ακίνητα επαληθεύτηκαν και από τη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2014 της ελεγχόμενης Ε.Ε.

Κατόπιν ο έλεγχος – για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού της εταιρίας, έλαβε υπόψη τα μεγέθη που εκτίθενται παρακάτω, και σε αντιδιαστολή με τα δηλωθέντα:

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΠΕΝΤΕ ΤΕΛΕΥΤΑΙΩΝ ΕΤΩΝ

ΕΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2013	23.689,09	23.689,09	0,00
2012	34.161,81	34.161,81	0,00
2011	37.403,11	37.403,11	0,00
2010	-7.926,37	- 126,37	7.800,00
2009	28.164,72	35.964,72	7.800,00
ΣΥΝΟΛΟ	115.492,36	131.092,36	15.600,00
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	23.098,47	26.218,47	3.120,00

Αντικειμενική Αξία ακινήτων στις 31/12/2014 (με βάση τα έντυπα) = €294.112,74

Αξία βιβλίων ακινήτων (αναπόσβεστη αξία από το Μητρώο Παγίων της 31/12/2013)= €175.091,46

Αξία λοιπού εξοπλισμού (αναπόσβεστη αξία από το Μητρώο Παγίων της 31/12/2013)= €4.249,27

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά την υποβολή της ελεγχόμενης δήλωσης φόρου γονικής παροχής δεν δηλώθηκε κανένα στοιχείο από τα παραπάνω μεγέθη με α/α 2, 3 & 4.

Αποθέματα και απαιτήσεις (όπως δηλώθηκαν).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της αξίας ως εξής:

Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΙΔΑΝΙΚΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΠΕΝΤΕ ΤΕΛΕΥΤΑΙΩΝ ΕΤΩΝ

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ)	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ
2013	23.689,09
2012	34.161,81
2011	37.403,11
2010	- 126,37
2009	35.964,72
ΣΥΝΟΛΟ	131.092,36
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ = 131.092,36 / 5	26.218,47

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ: 26.218,47

Αφαιρούνται:

α) ΕΤΗΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ : $(12.880,00 \times 2) \times 95\%$ = 24.472,00

β) ΤΟΚΟΙ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ: Ίδια κεφάλαια 146,74 X επιτόκιο 4,85% = 7,12

ΥΠΟΛΟΙΠΟ = 1.739,35 (1)

Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας $1.739,35 \times 4,30$ = 7.479,21 (2)

Προσαύξηση με βάση τα έτη λειτουργίας (31 έτη) $7.479,21 \times 40\%$ = 2.991,68 (3)

ΙΔΑΝΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (2) + (3) = 10.470,89 (4)

Β. ΘΕΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ (ακινήτων)

(Αξία χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης – αξία κτήσης)

Αντικ. Αξία: 294.112,74 Αξία βιβλίων: 175.091,46 Διαφορά: 119.021,28 (5)

Γ. ΘΕΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Αγοραία Αξία: 4.249,27 Αξία βιβλίων (αναπόσβεστη): 4.249,27 Διαφορά: 0,00 (6)

Δ. ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

α) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ: Αγορές προηγούμενης χρήσης ή απογραφή έναρξης =258.532,53

β) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ: Χονδρικές πωλήσεις προηγούμενης χρήσης 176.965,31 X 10%=17.696,53

ΜΕΙΟΝ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ: Αγορές προηγούμενης χρήσης 150.623,78 X 10%= 15.062,38

ΥΠΟΛΟΙΠΟ: = 261.166,68 (7)

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕΡΙΔΙΩΝ

(4) + (5) + (6) + (7) ήτοι ιδανικά κεφάλαια + θετική διαφορά παγίων + λοιπά στοιχεία ενεργητικού

Σύνολο 10.470,89 + 119.021,28 + 0,00 + 261.166,68 = 390.658,85 (8)

ΣΤ. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ (με ΔΩΡΕΑ) ΜΕΡΙΔΙΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΜΕΡΙΔΙΩΝ επί ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΕΤΑΙ

390.658,85 ΕΥΡΩ X 45% = 175.796,48 (9)

Υ. ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ Ή ΠΡΟΙΚΩΝ :

Διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται.

VI. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ: 31/12/2014.

1..... του (σύζυγος)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1 & 2 του ν.3634/2008 (ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄)

ΔΕΔΟΜΕΝΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	140.939,10	195.329,43	54.390,33
ΑΞΙΑ Προγενέστερων δωρεών	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	140.939,10	195.329,43	54.390,33
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ αναλογών	0,00	453,29	453,29
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ βεβαιωθείς	0,00	0,00	0,00
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ Συνυπολ/νων δωρεών	0,00	0,00	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ Για βεβαίωση	0,00	453,29	453,29
ΠΡΟΣΤΙΜΟ Άρθρου 58 ν.4174/2013		226,65	226,65
ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	0,00	679,94	679,94

Μετά τη διαπίστωση από τον φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της φορολογουμένης, ακολουθήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων εσόδων, ήτοι:

-επιδόθηκαν με τη με αριθ. πρωτ./16-11-2020 συστημένη επιστολή:

Ο με α/α ...-1/ 16-11-2020 Προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου Δωρεάς μαζί με το σχετικό α/α/ 16-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013

Με το παραπάνω σημείωμα κλήθηκε η υπόχρεη στο φόρο να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, η οποία διενεργήθηκε στις 19/11/2020 (ώρα 09:32).

Στο παραπάνω σημείωμα η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις απόψεις-αντιρρήσεις της με το με αριθ. πρωτ./09-12-2020 ΑΠΑΝΤΗΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΑΠΟΨΕΩΝ, με το οποίο διατυπώνονται οι αντιρρήσεις σε δύο θέματα – που αφορούν τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των επίμαχων εταιρικών μεριδίων στις 31/12/2014.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας και προχώρησε στην έκδοση της οριστικής πράξης με αριθμ. .../11.12.20, την οποία απέστειλε με συστημένη επιστολή με αριθμ. πρωτ./14.12.2020 και RE.....GR στις 15.12.20, η οποία μαζί με την έκθεση ελέγχου παραδόθηκε στις 17/12/2020, σύμφωνα με την ηλεκτρονική σελίδα των ΕΛΤΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ισχυρισμό ότι ήταν **εσφαλμένος ο υπολογισμός** της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων για τους παρακάτω λόγους:

1. Προσαύξηση φορολογικών αποτελεσμάτων στο νομικό πρόσωπο χωρίς έλεγχο, προσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη της εταιρίας για τη χρήση 2009 στο ποσό των 35.964,72€ αντί του δηλωθέντος από την εταιρία ποσού των 28.164,72€, ενώ για τη χρήση 2010 μειώνει τη δηλωθείσα ζημία από -7.926,37€ σε -126,37€. Οι χρήσεις 2009 και 2010 είναι φορολογικά παραγραφμένες και κανένας φορολογικός έλεγχος δεν έλαβε χώρα προκειμένου να μεταβάλει τα δηλωθέντα φορολογικά αποτελέσματα της νομικής οντότητας για τις εν λόγω χρήσεις.
2. Επαναπροσδιορίζει την καθαρή θέση της εταιρίας λαθεμένα και αυθαίρετα αφού για την εξεύρεση της υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ των ακινήτων της εταιρίας, δεν συνέκρινε την αξία τους –αντικειμενική αξία- τη μέρα μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων με την αξία κτήσης αυτών, αλλά συνέκρινε την αντικειμενική αξία αυτών με την αναπόσβεστη αξία κτήσης τους όπως είναι καταχωρημένη στο μητρώο παγίων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *“1. 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 σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

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..”

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω χρόνο, ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

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

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: *«1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του*

Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο. 2. Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)..... 3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1.Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.»

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,»,

στο άρθρο 39, ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 41§1 του ν. 2961/2001: 1. Οι διατάξεις των άρθρων 9 έως και 16, 18, 20, 22 περίπτωση γ' και 27 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιουσίες που αποκτώνται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9 του ν. 2961/2001: «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001: «Αξία ακινήτων»

A. Αγοραία αξία

«Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.[...]

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.[...]

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12§4 του ν. 2961/2001: «4. 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 σύμφωνα με το αρ. 44§1 του ν. 2961/2001: «1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1055/2003**: «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 η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. 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, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας του τελευταίου μήνα του ημερολογιακού έτους πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

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

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 μελλοντικό χρονικό διάστημα, για το οποίο προσδοκάται το υπερκέρδος.

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

η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι ένα λεπτό του ευρώ.

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

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή 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%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλίο αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων

α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 10](#) του ν. [2961/2001](#) . Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

β) Η φορολογητέα αξία των μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ισούται με την αγοραία αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του [άρθρου 9](#) του ν. [2961/2001](#).

γ) Η φορολογητέα αξία των μεταφορικών μέσων, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 9](#) του ν. [2961/2001](#).

1.3. Προσδιορισμός αξίας λοιπών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού

α) Η αξία των αποθεμάτων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης.

γ) Η αξία των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά τη μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Α) και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Α).[...]

Δ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ, ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ή ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η φορολογητέα αξία των εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε επιχείρηση εξευρίσκεται αν η αξία, που προκύπτει κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α, Β και Γ, πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Πρωτ. 1068130/449/Α0013/18-07-20003: «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ 1055»: 1. Με το νέο τρόπο υπολογισμού, η φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων επιχειρήσεων, μεριδίων ή μερίδων κ.λπ. προσδιορίζεται ως εξής:

Προκειμένου για **ολόκληρη επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής που τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας** του ΚΒΣ ή που **δεν τηρεί βιβλία**, φορολογητέα αξία είναι το **άθροισμα των ιδανικών κεφαλαίων και της καθαρής θέσης της επιχείρησης** (δηλαδή της διαφοράς της αξίας των παγίων μεταξύ του χρόνου απόκτησης και του χρόνου μεταβίβασης και της αξίας των εμπορευμάτων και λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, μειωμένων κατά την αξία των στοιχείων του παθητικού, δηλαδή των υποχρεώσεων της επιχείρησης).

Προκειμένου για **ολόκληρη επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ**, φορολογητέα αξία είναι το **άθροισμα των ιδανικών κεφαλαίων και της καθαρής θέσης της επιχείρησης** (δηλαδή της διαφοράς της αξίας των παγίων μεταξύ του χρόνου απόκτησης και του χρόνου μεταβίβασης και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης).

Για τον προσδιορισμό της αξίας **εταιρικών μερίδων, ποσοστών συμμετοχής** και μεριδίων των πιο πάνω επιχειρήσεων, η αξία ολόκληρης της επιχείρησης, όπως προσδιορίζεται κατά τα πιο πάνω, πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής που μεταβιβάζεται (π.χ. ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 25% στην Ο.Ε. δωρίζει το μερίδιο του: θα υπολογισθεί η αξία ολόκληρης της Ο.Ε. και θα η αξία αυτής πολλαπλασιασθεί επί 25%).[...]

Ειδικότερα, για τον υπολογισμό των παγίων και των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ακίνητα

Στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων θα προστεθεί η υφισταμένη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 (δηλαδή η αγοραία ή αντικειμενική αξία κατά περίπτωση, ανάλογα αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου ισχύει ή δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας του), και της αξίας κτήσης των ακινήτων, με τις όποιες αναπροσαρμογές, όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης.

β) Αποθέματα

Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής, λαμβάνεται υπόψη ποσοστό 10% επί των αγορών των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου της μεταβίβασης έτους. Αν η επιχείρηση έχει διενεργήσει απογραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας πριν από τη μεταβίβαση απογραφής.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, δεν υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των αναλώσιμων υλικών.

Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις, υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου από τη μεταβίβαση έτους.

γ) Απαιτήσεις

Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών, που διενεργούν χονδρικές και λιανικές ή αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις, λαμβάνεται ποσοστό 10% μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων, που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος που προηγείται της μεταβίβασης (δηλαδή επί λιανικών πωλήσεων δεν υπολογίζονται απαιτήσεις). Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις (παροχή υπηρεσιών και εμπορία ή παραγωγή αγαθών) το ποσοστό 10% υπολογίζεται μόνον επί των χονδρικών πωλήσεων του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

δ) Μηχανολογικός εξοπλισμός, μηχανήματα

Στο λογαριασμό αυτό περιλαμβάνεται ο μηχανολογικός εξοπλισμός της επιχείρησης (μηχανήματα, εργαλεία, τεχνικές εγκαταστάσεις κ.λπ.) μόνιμα εγκατεστημένος ή κινητός, ο οποίος χρησιμοποιείται για την παραγωγή των προϊόντων ή την εκτέλεση των εργασιών.

Η τυχόν υφιστάμενη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας αυτών κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης θα προστεθεί στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων.

Για τον προσδιορισμό της τρέχουσας αξίας τους εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. [2961/2001](#), δηλαδή πρέπει να εξετάζεται το είδος των μηχανημάτων, η κατάσταση στην οποία βρίσκονται κατά το χρόνο μεταβίβασης, ο προσδοκώμενος χρόνος παραγωγικής λειτουργίας μέχρι την ακρήστευσή τους, η τεχνολογική πρόοδος που επήλθε, οι νομισματικές συνθήκες που επικρατούσαν μέχρι το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και οι τιμές αντικατάστασης τους με καινούργια και να συγκρίνονται με άλλα ομοειδή μηχανήματα.

ε) Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται η αξία όλων των επίπλων, σκευών και ιματισμού της επιχείρησης (έπιπλα, μηχανές γραφείου, Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα, επιστημονικά όργανα, εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών κ.λπ.

Η τυχόν υφιστάμενη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας αυτών κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης θα προστεθεί στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων.

Για τον προσδιορισμό της τρέχουσας αξίας τους εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. [2961/2001](#).

στ) Μεταφορικά μέσα

Στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων θα προστεθεί και η τυχόν υφιστάμενη θετική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται, κατά τα πιο πάνω, οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. [2961/2001](#), δηλαδή συνεκτιμώνται όλοι οι παράγοντες που επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά την αξία αυτών.

ζ) Ιδανικά κεφάλαια

Σε ό,τι σχετικό με τον υπολογισμό των ιδανικών κεφαλαίων ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1055/1.4.2003) και όσον αφορά τον προσδιορισμό της 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 (ενότητα Α 1 α).

Η ελεγχόμενη ως προς την αξία των μεριδίων της Ε.Ε. διέθετε ιδιόκτητα ακίνητα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούσε, ως εκ τούτου προκύπτει εισόδημα ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ποσού €7.800,00 σε κάθε έτος. Το ποσό αυτό, ενώ για τα έτη 2011, 2012 και 2013 προστέθηκε στα προσδιορισθέντα από την επιχείρηση καθαρά κέρδη που εμφανίζονται στον προαναφερόμενο πίνακα, δεν συμπεριλήφθηκε στις χρήσεις 2009 και 2010.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος αυθαίρετα υπολόγισε έσοδα ιδιοχρησιμοποίησης και για τα έτη 2009 και 2010, χωρίς αυτό να προβλέπεται από την ΠΟΛ 1055/2003, αφού η ιδιοχρησιμοποίηση δεν αποτελεί πραγματικό έσοδο για την εταιρία, αλλά είναι τεκμαρτό και για τον λόγο αυτό η εταιρία δεν είχε υποχρέωση να το εμφανίσει και στα επίμαχα έτη. Συνεπώς η προσαύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης με το ποσό των 7.800,00€ από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. κρίνεται αυθαίρετος και λαθεμένος και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 20§1 του ν. 2065/1992: 1. Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς, καθώς και αυτές που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους. Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν μόνο την αξία των ακινήτων, που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθωμένα πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται της αναπροσαρμογής της αξίας τους, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η σύμβαση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμίατηρεί βιβλία Β κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και συνεπώς δεν υποχρεούται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει του αρ. 20§1 ν. 2065/1992. Επιπλέον, από τη διατύπωση της ΠΟΛ 1055/2003 αλλά και της επεξηγηματικής εγκυκλίου με αριθμ. Πρωτ. 1068130/449/Α0013/18-07-2003 δεν προκύπτει ότι ως αναπροσαρμογή της αξίας θεωρούνται οι αποσβέσεις, ούτε ότι η αξία κτήσης των ακινήτων εννοείται η αναπόσβεστη αξία κατά το χρονικό σημείο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, αντιθέτως ως αξία κτήσης εννοείται η αξία του ακινήτου πλέον τις τυχόν βελτιώσεις και προσθήκες στα ακίνητα.

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε διαφορά για τον υπολογισμό της αξίας των παγίων (ακινήτων) της επιχείρησης, συγκρίνοντας την αγοραία αξία με την αναπόσβεστη αξία, αντί της αξίας κτήσης των παγίων (σελ. 18 της από 11/12/2020 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εταιρικών μεριδίων, ήτοι προσδιορίστηκε ως αξία κτήσης η αναπόσβεστη αξία ποσού 175.091,46€ αντί της αξίας κτήσης, όπως αυτή αναγράφεται στο μητρώο παγίων (πριν τον υπολογισμό των αποσβέσεων), ποσού 220.548,01€.

Συνεπώς ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός, διότι κατά τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης της επιχείρησης, λαμβάνεται υπόψη η θετική διαφορά της αξίας των παγίων της επιχείρησης, δηλαδή η διαφορά ανάμεσα στην αξία που έχουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την ημέρα της δωρεάς και της αξίας κτήσης ή κόστους κατασκευής. Εν προκειμένω η διαφορά της αξίας των παγίων ανέρχεται σε 294.112,74€ (αντικειμενική αξία) – 220.548,01€ (αξία κτήσης) = 73.564,73€

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./11-12-2020 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2014, βάσει του σκεπτικού της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση φόρου δωρεάς φορ. έτους 2014:

Φορολογικό έτος 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ποσό για καταβολή	679,94€	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.