



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/03/2020

Αριθμός απόφασης: 601

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ...-...-**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ΤΚ ..., κατά των κατά της με αριθμ. .../...-...-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στο κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-...-**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ.-...-...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, επιβλήθηκε φόρος 20% επί της ωφέλειας ύψους 303.036,50 €, που προέκυψε από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 2238/1994, ήτοι, ποσό 60.607,30 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 61.273,98 €, ήτοι, συνολικό ποσό 121.881,28 €.

Η ανωτέρω πράξη της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού ελέγχου υπεραξίας από μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, βάσει των διατάξεων των άρθρων 13, 28 και 66 του ν. 2238/1994, δυνάμει της με αριθμ.-...-...-2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Στις2005, ο , πατέρας της προσφεύγουσας, ο οποίος διατηρούσε από το 1994 ατομική επιχείρηση ... στην οδό -..... στη Θεσσαλονίκη, μεταβίβασε στην προσφεύγουσα την ως άνω ατομική επιχείρηση και στις2005 υπέβαλε στη Β' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την/2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από την εν λόγω μεταβίβαση. Δυνάμει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 Κ.Φ.Ε. είχαν εφαρμοστεί οι διατάξεις περί απαλλαγής από την καταβολή του φόρου υπεραξίας, διότι η μεταβίβαση έγινε, λόγω συνταξιοδότησης, σε τέκνο. Περαιτέρω, στις 7.11.2005, η προσφεύγουσα μεταβίβασε την εν λόγω επιχείρηση στην εταιρία «.....-..... Ο.Ε.» και υπέβαλε την/.....2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, όπου ως τίμημα δηλώθηκε το ποσό των 2.000,00 ευρώ που αντιστοιχούσε στην αξία των παγίων της επιχείρησης. Στη συνέχεια, βάσει της/2006 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, σχετικά με την ορθή εφαρμογή του άρθρου 13 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 και συντάχθηκε προς τούτο η από2008 έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το πόρισμα τη οποίας, η μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης από τον στην προσφεύγουσα σκοπό είχε την καταχρηστική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 και επομένως η υπεραξία υπολογίστηκε με τα στοιχεία από τη δραστηριότητα του προηγούμενου αρχικού ιδιοκτήτη, η οποία ανήλθε στο ποσό των 306.036,50 μείον το κόστος απόκτησης, ποσού 3.000 ευρώ και συνολικά στο

ποσό των 303.036,50 ευρώ. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εξέδωσε το/.....2008 φύλλο ελέγχου και προσδιορισμού φόρου υπεραξίας, με το οποίο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος υπεραξίας από τη μεταβίβαση της επιχείρησής της, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 και 2 του Ν.2238/1994, ύψους 60.607,30 ευρώ και προσαύξηση λόγω ανακριβούς δήλωσης, ύψους 54.546,57 ευρώ και συνολικά ποσό 115.153,87 ευρώ. Κατά της απόφασης αυτής, η ήδη προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, το οποίο με την/2015 απόφασή του ακύρωσε το ως άνω φύλλο ελέγχου, λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης, της έκδοσής του, ακρόασης. Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε το/.....2015 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών τις οποίες υπέβαλε με το από2016 υπόμνημά της, δια του πληρεξουσίου δικηγόρου της, οι οποίες κρίθηκαν απορριπτέες με την από2016 έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω, εκδόθηκε η/.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης με την οποία προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία της υπό μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης στο ποσό των 303.036,50 ευρώ, ο φόρος 20% στο ποσό των 60.607,30 ευρώ και οι πρόσθετοι φόροι 120% στο ποσό των 72.728,76 ευρώ, ήτοι, συνολικώς ποσού 133.336,06 ευρώ. Κατά της πράξης αυτής, η προσφεύγουσα άσκησε την από2016 ενδικοφανή προσφυγή της, η οποία απορρίφθηκε με την αριθ./...-...-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Κατόπιν, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την με αριθ. καταχ./...-...-2016 προσφυγή, με την οποία ζήτησε, για τους αναφερόμενους σε αυτή λόγους, την ακύρωση της ως άνω Αποφάσεως της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθμό/2018 Απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία κατά το ειδικότερο σκεπτικό αυτής, έκρινε, ότι η φορολογική αρχή δεν υπολόγισε την ωφέλεια από τη μεταβίβαση της επιχείρησης με βάση τις γενικές διατάξεις, λαμβάνοντας κάθε πρόσφορο κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης στοιχείο για τον προσδιορισμό της, αλλά βασίστηκε για τον υπολογισμό αυτό αποκλειστικά και μόνο στον μαθηματικό τύπο «ράντα», που περιέχεται στη διάταξη της υποπερ. ββ' της περ. α' της παρ. του άρθρου 13 και αντίστοιχα στην ΠΟΛ 1053/2003 και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή για να ασκήσει την εξουσία περί υπολογισμού της ωφέλειας από τη μεταβίβαση της επιχείρησης της προσφεύγουσας και του αναλογούντος φόρου. Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση νέου φύλλου ελέγχου έχει παραγραφεί, ενώ ο έλεγχος δε διενεργήθηκε νομίμως, καθόσον δεν κοινοποιήθηκε εγκαίρως η εντολή ελέγχου.

2. Η φορολόγηση κέρδους που προέρχεται από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης είναι αντίθετη προς το Σύνταγμα, καθώς η υποπερ. αά' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτοδυνάμως.

3. Η φορολόγηση της ωφέλειας από μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης πρέπει να γίνει υποχρεωτικά στη δηλωθείσα από τα μέρη αξία μεταβίβασης.

4. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη, διότι δε συμμορφώνεται με τη με αριθ./2018 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

5. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη λόγω ελλιπούς αιτιολογίας.

6. Η καταστρατήγηση φορολογικού νόμου δεν υπήρχε ως έννοια και πολύ περισσότερο δεν τιμωρούνταν προ της έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013.

7. Η υποβληθείσα με αριθμ./.....-2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης εσφαλμένα χαρακτηρίστηκε ως ανακριβής, καθόσον δεν έχει παραβιαστεί καμία απολύτως διάταξη νόμου.

8. Η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί καθότι συνιστά κακή χρήση της διακριτικής εξουσίας της Διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση νέου φύλλου ελέγχου, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις τις παραγράφους 1, 3 και 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση χρήση, οριζόταν, ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής. 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της

παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 87 παρ. 4 του ν. 2362/1995 «περί Δημοσίου Λογιστικού»**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 177 του ν. 4270/2014, « σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτή, σε κάθε περίπτωση, προ της παρόδου ενός έτους από της επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως.»

Επειδή, στο άρθρο 72, παρ. 11, του **N.4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως τροποποιήθηκε με την υποπαρ.Δ.2, περ.18.β, άρθρου πρώτου, του Ν.4254/2014, ορίζεται ότι οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η **παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση** τους....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Αρχικά εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης το με αριθμό .../...-...-2008 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Υπεραξίας κατ' άρθρο 13, παρ. 1 και 2, του ν. 2238/1994 για τη χρήση 2005, ήτοι δύο χρόνια πριν τη λήξη του χρόνου παραγραφής. Κατά του ως άνω φύλλου ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, το οποίο με την .../2015 απόφασή του, ακύρωσε λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης της έκδοσής του, ακρόασης. Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε το/...-...-2015 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της εντός των είκοσι ημερών. Ακολούθως η προσφεύγουσα, δια του πληρεξουσίου δικηγόρου της, υπέβαλε υπόμνημα με τις απόψεις, οι οποίες κρίθηκαν απορριπτέες με την από .../.../2016 έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω, εκδόθηκε η/...-...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, κατά της οποίας

ασκήθηκε η με αριθμ./...-...-2016 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την αριθμ./2016 απόφαση της ΔΕΔ. Κατά της ως άνω απόφασης ασκήθηκε η με αριθμό καταχώρησης/...-...-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2018 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στην Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης την ...-...-2018 (αριθ. πρωτ. έγγραφο του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) και σύμφωνα με την οποία ακυρώνεται η/...-...-2016 Απόφαση της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπεται η υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή για να ασκήσει την εξουσία της περί υπολογισμού της ωφέλειας από τη μεταβίβαση της επιχείρησης της προσφεύγουσας και του αναλογούντος φόρου. Σε εκτέλεση της απόφασης εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η με αριθμό/...-...-2018 Εντολή Ελέγχου, και κατ' ακολουθία η με αριθμό/...-...-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στο κέρδος ή ωφέλειας από μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η υπό κρίση απαίτηση του Ελληνικού Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί καθώς:

-Το με αριθμ. .../...-...-2008 φύλλο ελέγχου φόρου Υπεραξίας κατ' άρθρο 13 παρ. 1 & 2 του ν. 2238/1994, για τη χρήση 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός της προβλεπόμενης πενταετούς παραγραφής, καθώς η χρήση 2005, παραγράφεται την 31/12/2010 ενώ, ασκήθηκε κατά αυτού εμπρόθεσμη προσφυγή.

-Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμ./2015 Πρωτόδικη Απόφαση, η οποία ακύρωσε για τυπικό λόγο, το ως άνω φύλλο ελέγχου και διέταξε επανάληψη διαδικασίας (ημερ. Κοινοποίησης της απόφασης την 31/03/2015).

-Στα πλαίσια αυτά εκδόθηκε η με αριθμ./...-...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, κατά της οποίας ασκήθηκε η με αριθμ./...-...-2016 ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με την με αριθμ. .../...-...-2016 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

-Κατά της ως άνω απόφασης ασκήθηκε η με αριθμ./...-...-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ./2018 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στην διάδικο αρχή (ΔΕΔ), στις .../.../2018, και ακύρωσε την με αριθμ./2016 απόφαση της ΔΕΔ, ενώ ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή για να ασκήσει την εξουσία της, ως προς τον υπολογισμό της ωφέλειας από τη μεταβίβαση της επιχείρησης και του αναλογούντος φόρου.

-Σε εκτέλεση της με αριθμ./2018 Απόφασης, εκδόθηκε η με αριθμ./...-...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην ωφέλεια από μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις .../.../2019. Παράλληλα ασκήθηκε από τη Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών η με αριθμ. κατάθεσης/...-...-2019 Έφεση.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι μη νομίμως εκδόθηκε σε βάρος της η προσβαλλόμενη πράξη, καθόσον, τόσο η έκδοση όσο και η επίδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κείνται εκτός των χρονικών ορίων της εκδοθείσας εντολής ελέγχου, η διάρκεια της οποίας ορίστηκε έως τις 30/10/2019. Ο ισχυρισμός αυτός ωστόσο, είναι απορριπτέος, διότι, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 διάρκεια του ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, εξάλλου έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 2341/2017, ΣΤΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, περαιτέρω, ο προβαλλόμενος λόγος περί μη έγκαιρης επίδοσης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος. Τούτο δε, διότι με την ΠΟΛ. 1073/17-4-2018, διευκρινίστηκε ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον

φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της. Εν προκειμένω, βάσει του με αριθμ. πρωτ., εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κοινοποιήθηκε στις/.../2018, με συστημένη επιστολή, αφενός, αντίγραφο της με αριθμ.-/....-12-2018 εντολής ελέγχου και αφετέρου, γνωστοποίηση περί της δυνατότητας της προσφεύγουσας να υποβάλλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ως εκ τούτου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενήργησε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την από/.../2018 εκδοθείσα εντολή ελέγχου, καθόσον η πρώτη εργάσιμη ημέρα, άρχεται την .../.../2018 (8 και 9 συμπίπτει Σάββατο και Κυριακή, αντίστοιχα) και λήγει την ../.../2018. Εξάλλου σε κάθε περίπτωση, η μη έγκαιρη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου δεν αποτελεί ουσιώδες στοιχείο που επιδρά στη νομιμότητα της πράξης και την περαιτέρω ακύρωσή της, καθότι ακόμη και με την εκπρόθεσμη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, εκπληρώνεται ο σκοπός της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, κατά μεν την παράγραφο 1, του άρθρου 78 του Συντάγματος, «*Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος*», κατά δε την παράγραφο 4, του ίδιου άρθρου «*Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία [.....] δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης [...]*».

Επειδή περαιτέρω, κατά την παράγραφο 2, του άρθρου 43, του Συντάγματος, «*Ύστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό*».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, κατά την έννοια της διατάξεως, «*ειδικότερα θέματα*», για τη ρύθμιση των οποίων επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση σε άλλα πλην του Προέδρου της

Δημοκρατίας όργανα της Διοικήσεως, αποτελούν μερικότερες περιπτώσεις θεμάτων που ρυθμίζονται ήδη, σε γενικό έστω, αλλά πάντως ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (ΣΤΕ 2815/2004, Ολ., κ.ά.).

Επειδή, εξάλλου, με το άρθρο 13, παρ. 1 του ν. 2238/1994, Α' 151), με την οποία, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 33 ν. 2778/1999 (Α' 295), ορίζονται 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 Κ.Β.Σ.](#) ... 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.» ...».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 5 του ν. 3091/2002 ορίστηκε ότι «5. Για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση: α) 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 έντοκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της και β) μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο χρηματιστηριακό θεσμό, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Με την ΠΟΛ 1053/2003 στη συνέχεια, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης, ορίστηκε ότι το ελάχιστο ποσό υπεραξίας από τη μεταβίβαση επιχείρησης προκύπτει, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης, όπως τα ποσά αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις πιο κάτω

παραγράφους 2, 3, 4 και 5 και ότι στην αύλη αξία της επιχείρησης, προστίθεται η καθαρή θέση αυτής, όπως αυτές ορίζονται παρακάτω καθώς και το υπερτίμημα που προκύπτει από την ταυτόχρονη μεταβίβαση Ι.Χ.Ε. ή Ι.Χ.Φ. παγίων στοιχείων απαραίτητων για τη λειτουργία της ή ειδικά διαμορφωμένων για τις ανάγκες της. Στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 1160/1981 εφαρμόζονται μόνο για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης".

Επειδή, εν προκειμένω, με το άρθρο 13 παρ. 1 ν.2238 μεταξύ άλλων, θεσπίζεται τρόπος φορολόγησης που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης τόσο δηλαδή των ατομικών επιχειρήσεων όσο και των ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιριών παραχωρώντας φορολογικές ελαφρύνσεις σε μεταβίβαση μεταξύ συγγενών α' βαθμού ή συζύγων λόγο συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος. Ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο νόμος (η υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994), δεν προσδιορίζει εννοιολογικά τη φορολογητέα ωφέλεια και τη βάση υπολογισμού του φόρου και άρα δεν μπορεί να τύχει αυτοδύναμης εφαρμογής καθώς παραβιάζει την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, ως οικονομικής μονάδας, φορολογείται αυτοτελώς, λογιζόμενη ως εισόδημα βάσει των διατάξεων της υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ο υπολογισμός του κέρδους ή της ωφέλειας από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, ως αξίας στην οποία περιλαμβάνεται και η υπεραξία της επιχείρησης ως συνόλου, που δημιουργείται επιπλέον της τρέχουσας συναλλακτικής αξίας και στην οποία περιλαμβάνεται ο αέρας, η επωνυμία, το σήμα της επιχείρησης, δεν παραβιάζουν τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος. Και τούτο, διότι οι ίδιες προαναφερθείσες διατάξεις, προβλέπουν τη φορολόγηση της ωφέλειας ή του κέρδους που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης χωρίς να υποχρεώνουν τη φορολογική αρχή να αποδεχθεί τη δηλωθείσα αξία της μεταβίβασης, όπως στην προκειμένη περίπτωση που η δηλωθείσα αξία αφορούσε αποκλειστικά την αξία των παγίων στοιχείων της επιχείρησης, ενώ η ως άνω διάταξη θεσπίζει τη φορολόγηση της μεταβίβασης της επιχείρησης στο σύνολό της, με τα άυλα στοιχεία αυτής που της προσδίδουν την αξία της.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαστική εξουσία.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει διάταξη νόμου που να ορίζει ρητώς τον ακριβή τρόπο υπολογισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας ολόκληρης επιχείρησης. Στην περίπτωση μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης, η μόνη δυνατότητα που έχει η φορολογική αρχή είναι να υπολογίσει το φόρο μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού τη δηλωθείσα από τα συμβαλλόμενα μέρη αξία της επιχείρησης. Επίσης επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ελλιπούς αιτιολογίας ενώ επιπλέον η φορολογική αρχή δε συμμορφώθηκε με την αριθμ./2018 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Ο ως άνω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθότι η ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, ως οικονομικής μονάδας, φορολογείται αυτοτελώς, λογιζόμενη ως εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. α' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994.

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)

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 31/12/2000. Μεταβιβάσεις που γίνονται μετά το χρόνο αυτόν δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας.

Προκειμένου για μεταβιβάσεις από επαχθή αίτια στοιχείων των παραπάνω υποπεριπτώσεων α' και ββ' σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α' ή Β' κατηγορία του [άρθρου 29 του Ν. 2961/2001](#) (ΦΕΚ 266/Α'), η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%) και δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), αντίστοιχα.....».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 3 του ν. 3091/2002, ορίζεται ότι : «Για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1

και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση: α) 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 έντοκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της και β) μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο χρηματιστηριακό θεσμό, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Β΄ Κεφαλαίου της ΠΟΛ 1053/2003, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 5 του ν. 3091/2002, με θέμα :« Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής, καθώς και μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών», το ελάχιστο ποσό υπεραξίας από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης προκύπτει, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης, όπως τα ποσά αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις πιο κάτω παραγράφους 2, 3, 4 και 5.

2. Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης είναι το άθροισμα της αυλής αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης, όπως αυτές ορίζονται παρακάτω.

2.1 Άυλη Αξία α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων των τελευταίων ετών, ως εξής:

- Όταν δεν τηρούνται βιβλία ή τηρούνται βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λαμβάνεται ο μέσος όρος των κατά δήλωση εισοδημάτων κάθε πηγής των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της.

- Αν τηρούνται βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λαμβάνεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς.

- Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5) λαμβάνονται υπόψη αυτά τα έτη.

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 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

ββ) Οι τόκοι των ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών 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 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 το πιο πάνω μελλοντικό διάστημα (n) είναι ένα λεπτό του ευρώ

- i, το επιτόκιο των έντοκων 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 ή

τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

ε) Το ποσό που προκύπτει από τα ανωτέρω είναι η ελάχιστη αυλή αξία της επιχείρησης.

2.2 Καθαρή θέση α) Με βιβλία Α' - Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Η κατώτατη πραγματική αξία από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, από επαχθή αιτία, προκύπτει αν η αυλή αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους, μειωθεί με τις υποχρεώσεις, που υπολογίζονται σε ποσοστό 10% επί των αγορών που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης και προσυζηθεί με τα ακόλουθα ποσά: 1) Πάνγια Η αναπόσβεστη αξία των παγίων εκτός ακινήτων και αυτοκινήτων. 2) Αποθέματα Ως απόθεμα εμπορεύσιμων αγαθών λογίζεται ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης, 3) Απαιτήσεις Ως απαίτηση λογίζεται ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης.....

3. Κόστος απόκτησης

Ως κόστος απόκτησης της ατομικής επιχείρησης λαμβάνεται το κόστος απόκτησης της από τον μεταβιβάζοντα, το οποίο δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ,

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

Επειδή, περαιτέρω, με το **Αρ.Πρωτ.:1005968/101/Α0012/ΠΟΛ. 1019/7-2-2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών**, καθορίστηκε η εμπορική αμοιβή και το επιτόκιο για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων, τα οποία λειτουργούν ως μειωτικά στοιχεία κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης της επιχείρησης. Συγκεκριμένα : «1. Το ποσό της εμπορικής αμοιβής, ανέρχεται στο ποσό των εννέα χιλιάδων εννεακοσίων ευρώ (**9.900**) από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

2. Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας είναι ίσο με **2,13%** με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα **4,694** ή κατά στρογγυλοποίηση **4,7.**»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο, μεταβίβασε λόγω συνταξιοδότησης στην κόρη του, ατομική επιχείρηση - ..., ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και σύμφωνα με τις διατάξεις της §1 του αρ. 13 του Ν. 2238/94 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Β' Θεσ/νίκης την

με α/α/.....-2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση της ατομικής του επιχείρησης, με την οποία δήλωσε ως αξία της, βάσει των οριζομένων διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, το ποσό των 303.036,50 €. Στη συνέχεια, εντός χρονικού διαστήματος μικρότερου της μιας χρήσης και συγκεκριμένα εντός δέκα (10) ημερών, η μεταβίβασε εκ νέου την επιχείρηση στην εταιρία «.....- Ο.Ε.» και υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης την με α/α/.....-2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας της μεταβιβασθείσας επιχείρησης με τίμημα δύο χιλιάδες (2.000,00 €) ευρώ (αξία πώλησης των παγίων). Περαιτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε την υπεραξία από τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1053/2003, στο ύψος των 303.036,50 €.

Με βάση τα ανωτέρω, τα δεδομένα υπεραξίας, λόγω μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης, διαμορφώνονται ως εξής :

υπεραξία από τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης	Πραγματικό τίμημα	Βάσει της ΠΟΛ. 1053/2003	Βάσει προηγούμενης μεταβίβασης (αρ. δήλ.211/27-10-2005)
	2.000,00	303.036,50	303.036,50

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση μεταβιβάσθηκε ως σύνολο (αυτοτελής οικονομική μονάδα) με συγκεκριμένα άυλα στοιχεία (διακριτικός τίτλος, φήμη, πελατεία, τεχνογνωσία κ.λ.π.) σε συνδυασμό και με το γεγονός, ότι πρόκειται για επιχείρηση με έδρα σε έναν από τους πιο εμπορικούς δρόμους της Θεσσαλονίκης, την οδό, με πελατεία και φήμη τουλάχιστον είκοσι (20) ετών, έναρξη λειτουργίας από το 1994 και κέρδη δηλωθέντα και αυξανόμενα κάθε χρόνο, ενώ δεν διαπιστώθηκαν παράμετροι και παράγοντες (περιβαλλοντικές επεμβάσεις, δημόσια έργα που να διαρκούν μεγάλο διάστημα, φυσικές καταστροφές, κλπ) που να μειώνουν την αξία της επιχείρησης κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, προσδιόρισε την αξία της, όπως αυτή προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1053/2003 και την προσδιορισθείσα με την αριθμ./.....-.....-2005 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας, ως μεγαλύτερη προσδιορισθείσα αξία. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από/...../2019 έκθεσης ελέγχου η τελευταία ως άνω δήλωση αποτελεί και το πιο πρόσφορο στοιχείο κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης, δεδομένου ότι το χρονικό διάστημα των δέκα ημερών μεταξύ των δύο μεταβιβάσεων ήταν πολύ σύντομο για να επέλθει ουσιαστική μεταβολή – μείωση της αξίας της ατομικής επιχείρησης.

Συνεπώς, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως υπεραξία της μεταβιβαζόμενης ατομικής επιχείρησης (...) της, την μεγαλύτερη μεταξύ του δηλωθέντος τιμήματος των 2.000,00 και της προσδιορισθείσας με την υπ' αριθ./.....-.....-2005 δήλωση αξίας 303.036,50€ .

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα επικαλείται ότι το ποσό της εμπορικής αμοιβής, ανέρχεται στο ποσό των εννέα χιλιάδων εννιακοσίων ευρώ **(9.900)**, και όχι στο ποσό των 9.800,00 € που έλαβε ως δεδομένο ο έλεγχος, γεγονός που προκύπτει από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1019/7-2-2005, η αξία της ωφέλειας από τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης πρέπει να επαναπροσδιοριστεί στο ποσό των 302.472,50 €, έναντι του προσδιορισθέντος ύψους 303.036,50 €.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, δεν προσκόμισε οποιαδήποτε στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύεται τυχόν μείωση της αξίας της επιχείρησης κατά το σύντομο διάστημα που βρισκόταν στην κατοχή της, ορθά και νόμιμα εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η προσβαλλόμενη πράξη.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, καθότι η φορολογική αρχή καταλόγισε το φόρο υπεραξίας από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, για την καταστρατήγηση των διατάξεων περί μεταβίβασης επιχείρησης, άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 2238/1994. Η έννοια όμως της καταστρατήγησης καθιερώθηκε για πρώτη φορά με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013, που άρχισε να ισχύει από 1/1/2014, προκειμένου ο νομοθέτης να αντιμετωπίσει τη φοροδιαφυγή.

Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή επέβαλε το φόρο, λόγω της ωφέλειας που αποκόμισε η προσφεύγουσα από τη μεταβίβαση της επιχείρησης σε τρίτο πρόσωπο, και όχι λόγω καταστρατήγησης ή καταχρηστικής εφαρμογής των διατάξεων του φορολογικού νόμου.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή η προσφεύγουσα εν προκειμένω επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε την με αριθμ./2005, υποβληθείσα δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ως ανακριβή, θεωρώντας ότι το πραγματικό τίμημα που εισέπραξε δεν ανέρχεται στο ποσό των 2.000,00 €, αλλά στο ποσό των 303.036,50 €, για να υπολογίσει την υπεραξία της επιχείρησης με βάση τα στοιχεία του αρχικού ιδιοκτήτη πατέρα της.

Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον η φορολογική δήλωση του -κατά νόμο- υπόχρεου, συνιστά εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την εξατομίκευση του φορολογικού νόμου. Για το λόγο αυτό, η παράλειψη υποβολής της ή η ανακρίβεια του περιεχομένου της έχουν ως συνέπεια την επιβολή ποικίλων κυρώσεων (ΣΤΕ 3029/81, Κ. Φινοκαλιώτης,

Φορολογικό Δίκαιο, 2014). Η από12.2005 δήλωση της προσφεύγουσας είναι ανακριβής, υπό την έννοια ότι δεν εξέθεσε τα πραγματικά περιστατικά απ' τα οποία προκύπτει το φορολογητέο ποσό (ΣΤΕ1224/2005), καθώς δε στηρίχθηκε στην υπεραξία της επιχείρησης κατά τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις παρά σε έναν αυθαίρετο υπολογισμό από αυτήν, δηλαδή, στην αξία μεταβίβασης των παγίων που συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλομένων ύψους 2.000 ευρώ. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε μετά την με' αριθμ./2006 και με την νεότερη/.....2015 εντολή ελέγχου προέβη, πέραν των άλλων, στη διαπίστωση ότι η αξία μεταβίβασης που έλαβε η επιχείρηση δεν ήταν 2.000 ευρώ, όση δηλαδή και η αξία των παγίων κατά το υπ' αριθμ. .../.....2005 τιμολόγιο, αλλά είχε άμεση συνάρτηση με την επί σειρά ετών θέση της επιχείρησης, την φήμη και πελατεία της και άλλα στις ανωτέρω διατάξεις προβλεπόμενα, την οποία και προσδιόρισε.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενόψει του αριθμού των ακυρωτικών αποφάσεων που προηγήθηκαν στη συγκεκριμένη περίπτωση και της αδυναμίας της φορολογικής αρχής να αιτιολογήσει νομίμως και επαρκώς τη δυσμενή για εκείνη νέα διοικητική πράξη, η προσβαλλόμενη θα πρέπει να ακυρωθεί για κακή χρήση της διακριτικής εξουσίας.

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 & 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, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από/..../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ.-.....-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, έτους 2005.

ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης	0,00	303.036,50	302.472,50
Φόρος 20%	0,00	60.607,30	60.495,10
Πρόσθετος φόρος (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκος άρθρου 53 ν. 4174/2013 (70 μήνες χ 073%=51,1%)	0,00	61.273,98	61.160,55
Σύνολο φόρου	0,00	121.881,28	121.655,65

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
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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