



ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 28.05.2020

Αριθμός Απόφασης: 973

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα

μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ. κατά της με αριθμό12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογητέας αξίας πώλησης ποσοστού επιχείρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογητέας αξίας πώλησης ποσοστού επιχείρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογητέας αξίας πώλησης ποσοστού επιχείρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ που εκδόθηκε βάσει της από 31.12.2019 έκθεσης ελέγχου σε εκτέλεση της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου elenxis επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, κατόπιν ελέγχου της με αριθμό11.2013 δήλωσης προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων, μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής φόρος ποσού 1.272,14€ πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. βάσει του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 1.304,71€ ήτοι συνολικό ποσό 2.576,85€.

Η ανωτέρω δήλωση υποβλήθηκε λόγω μεταβίβασης, από την προσφεύγουσα (δυνάμει του από 10.11.2013 ιδιωτικού συμφωνητικού) ποσοστού 50% της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με έδρα τα Μπίτολα της Β. Μακεδονίας στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογητέας αξίας

πώλησης ποσοστού επιχείρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Η μεταβίβαση του ποσοστού της επιχείρησης «.....» έγινε σε ευρώ, όπως και η εκτίμηση της αξίας κτήσης του εν λόγω ποσοστού, με βάση τα ποσά που καταχωρήθηκαν στις καρτέλες αναλυτικού καθολικού των επίσημων βιβλίων της προσφεύγουσας. Δε γνωρίζει με ποια ισοτιμία έγινε η καταχώρηση στο Κεντρικό Μητρώο Εταιρειών της Βόρειας Μακεδονίας της αξίας του ποσοστού, όταν το απέκτησε, και αν το ποσό αυτό προέκυψε μετά από τις κρατήσεις τραπεζικών και λοιπών εξόδων. Η ισοτιμία σύμφωνα με το δελτίο συναλλάγματος της κεντρικής τράπεζας της Βόρειας Μακεδονίας την υπό κρίση περίοδο της μεταβίβασης ανερχόταν σε 61,195, ενώ η φορολογική αρχή έλαβε ως ισοτιμία 61,65€.

2. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1032/2015 στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει καταρτισθεί σύμβαση μεταβίβασης τίτλων μέχρι την 31.12.2013 και δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου υπεραξίας, με αντίστοιχη καταβολή φόρου όπως προέβλεπαν οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, η εν λόγω μεταβίβαση θεωρείται ότι δεν έχει ολοκληρωθεί και συνεπώς η διαδικασία μεταβίβασης και η καταβολή του φόρου θα πρέπει να πραγματοποιηθούν με βάση τα προβλεπόμενα στην παρούσα εγκύκλιο. Ως εκ τούτου στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον υποβλήθηκε μηδενική δήλωση και δεν καταβλήθηκε φόρος θα έπρεπε βάσει της ανωτέρω εγκυκλίου διαταγής ο συντελεστής φόρου επί της υπεραξίας να είναι 15%.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο οριζόταν ότι:

«1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

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

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

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

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

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

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της άυλης αξίας, αφαιρούνται οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης, από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων, πριν από τη μεταβίβαση, ισολογισμών και το ποσό που προκύπτει (R) αναπροσαρμόζεται αρχικά με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας:

$\alpha = R$	x	$1 - un$
	i	

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

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

Για την εφαρμογή της πιο πάνω ράντας:

- α = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης,

- R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης,

- n = το πενταετές μελλοντικό χρονικό διάστημα για το οποίο προσδοκάται υπερκέρδος,

$- un =$	1
	$(1+i)n$

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

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

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

Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται τα μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς, πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της, τότε για την εξεύρεση του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

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

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

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

μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

Ειδικά για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και επιχειρήσεων συνδεδεμένων με αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α.

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

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

.....

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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω στο από 10.11.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο καταρτίστηκε για τη μεταβίβαση από την προσφεύγουσα ποσοστού 50% της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» με έδρα τα Μπίτολα της Β. Μακεδονίας στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. αναφέρεται ως τίμημα το ποσό των 479.600,00€.

Επειδή, βάσει του με αριθμό πρωτ.11.2011 πιστοποιητικού του Κεντρικού Μητρώου Εταιρειών Π.Γ.Δ.Μ. – Περιφερειακό Γραφείο Καταχώρισης – Μπίτολα το κόστος κτήσης του υπό κρίση ποσοστού ανερχόταν σε 29.105.400,00 MKD, ενώ δε γίνεται καμία αναφορά σε αυτό για τραπεζικά ή λοιπά έξοδα και η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο για αυτά.

Επειδή, η φορολογική αρχή υπολόγισε φόρο με συντελεστή 20% στην ωφέλεια που προέκυψε από τη μεταβίβαση του ποσοστού 50% της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» αφαιρώντας από την τιμή πώλησης το κόστος κτήσης όπως αποτυπωνόταν στο ανωτέρω πιστοποιητικό.

Επειδή, η φορολογική αρχή για τη μετατροπή του κόστους κτήσης από MKD σε Ευρώ, έλαβε υπόψη την ισχύουσα την 10.11.2013 μέση τιμή του MKD σύμφωνα με το δελτίο συναλλάγματος της Κεντρικής Τράπεζας της Βόρειας Μακεδονίας.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή υπολόγισε ορθώς την υπεραξία από την πώληση του ανωτέρω ποσοστού και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την παρ. 12 της ΠΟΛ 1032/26.01.2015 διευκρινίσθηκε ότι:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν.4172/2013, κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων,

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.

Σε περίπτωση που οι ως άνω τίτλοι αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΓΜΔ), οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

.....

4. Το εισόδημα από τη μεταβίβαση τίτλων της παρ. 1 του άρθρου 42, φορολογείται, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, με συντελεστή 15% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 4172/2013, χωρίς να απαιτείται κατά το χρόνο της μεταβίβασης η υποβολή δήλωσης, όπως ίσχυε με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, καθόσον το εν λόγω εισόδημα θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου και θα φορολογηθεί στο τέλος του έτους (Δ12Α 1049253 ΕΞ 17.3.2014 έγγραφό μας).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 42, και για μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, δηλαδή μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών και μεριδίων ή μεριδίων αυτής καθώς και για μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και όταν ο επιτηδευματίας μεταβιβάζει υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης.

Στη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης που τηρεί απλογραφικά βιβλία, ως τιμή πώλησης και κτήσης θα λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Η τιμή κτήσης εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί, θα θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Ειδικότερα και ενδεικτικά, στοιχεία της ατομικής επιχείρησης κατά το έτος μεταβίβασης και κατά το έτος έναρξης εργασιών, όπως πάγια της επιχείρησης, αποθέματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις κλπ., συμβάλλουν στην εκτίμηση του προσδιορισμού της αξίας πώλησης και κτήσης της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, κατά τον έλεγχο από τη Φορολογική Αρχή. Η υπεραξία από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, αφορά όχι την καθ' αυτό πώληση των παγίων και εμπορευμάτων στο νέο ιδιοκτήτη καθόσον αυτά σε κάθε περίπτωση, αποτελούν ακαθάριστα έσοδα του μεταβιβάζοντος. Ευνόητο, ότι σε περίπτωση αποσβεσμένων παγίων στοιχείων της επιχείρησης, ολόκληρο το τίμημα της πώλησης αποτελεί φορολογητέο έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η υπεραξία εν προκειμένω, αντιστοιχεί στην άυλη αξία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια, φήμη και πελατεία κ.λπ., και φορολογείται με συντελεστή 15%, ενώ δεν αφορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στην περίπτωση εισφοράς ημεδαπών ή αλλοδαπών τίτλων σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου του, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη αυτή που προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920 ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, κατά περίπτωση. Όταν οι πιο πάνω τίτλοι εισφέρονται σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη η ονομαστική αξία των τίτλων που λαμβάνει ο εισφέρων ως αντάλλαγμα.

Τέλος, επισημαίνεται ότι παράλληλα διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 και της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 με τις οποίες επιβάλλεται φόρος 2% επί της αξίας των πωλούμενων μετοχών.

.....

9. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και τα αντίστοιχα παραστατικά, καθόσον σε κάθε περίπτωση τα έσοδα που αποκτούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 ή 29, κατά περίπτωση.

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κλπ (π.χ αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω, μη διακρίνοντας του νόμου, έχουν εφαρμογή και για μεταβιβάσεις μετοχών και άλλων κινητών αξιών εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησής τους και του ποσοστού συμμετοχής.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από τα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, από την συμφωνηθείσα αξία πώλησης αφαιρείται η τιμή κτήσης. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά την αποτίμηση και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31.12.2013 προκειμένου για μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2014, καθόσον η ζημία από την αποτίμηση έχει αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1264/30.12.2014). Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την 31.12.2013), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθόσον δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Επισημαίνεται ότι για τίτλους που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ως τιμή κτήσης για τον προσδιορισμό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβασή τους λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή κτήσης τους χωρίς τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις τους.

Όταν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας (κέρδους) που προκύπτει από τη μεταβίβαση των τίτλων που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους, από την συμφωνηθείσα αξία πώλησης των τίτλων αυτών αφαιρείται η αρχική τιμή κτήσης, όπως αυτή προκύπτει από τα τηρούμενα παραστατικά.

Επίσης, στις περιπτώσεις νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που δεν τηρούν βιβλία (π.χ. νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) όταν το κόστος κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί λόγω έλλειψης νομίμων παραστατικών, αυτό θεωρείται ότι είναι μηδενικό.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 της παρούσας, σχετικά με την εισφορά τίτλων, θα έχουν εφαρμογή και για τους δικαιούχους της παραγράφου αυτής.

Σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες του άρθρου 45 κατά το στάδιο της εκκαθάρισης προβούν σε αυτούσια διανομή τίτλων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 42 στους μετόχους ή εταίρους τους, εφόσον η αυτούσια διανομή αυτή προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις, η διανομή αυτή ισοδυναμεί με πώληση και η υπεραξία φορολογείται στο όνομα του υπό εκκαθάριση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Τέλος, στην περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι της παρ. 1 του άρθρου 42 έχουν αποκτηθεί από κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή, ως τιμή κτήσης των τίτλων αυτών, θα λαμβάνεται ο φόρος που καταβλήθηκε λόγω της αιτίας απόκτησης αυτών, καθόσον όλες οι δαπάνες, μεταξύ των οποίων και ο ως άνω φόρος, που συνδέονται με την αγορά των τίτλων και γενικότερα την απόκτηση αυτών συμπεριλαμβάνονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 42, στην τιμή κτήσης των τίτλων.

Ειδικά για μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου αυτού που πραγματοποιούνται μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και επιχειρήσεων συνδεδεμένων με αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που το αποτέλεσμα από τη μεταβίβαση των τίτλων είναι ζημιογόνο, η υπόψη ζημία αναγνωρίζεται φορολογικά, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Αν η ζημία προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων αλλοδαπής προέλευσης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, δηλαδή δεν αναγνωρίζεται, πλην όμως μπορεί να συμψηφισθεί με εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε ή του Ε.Ο.Χ. με βάση τις προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

Για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των υπόψη νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4172/2013, ως εκ τούτου κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η μεταβίβαση των τίτλων δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης, καθώς το αντίστοιχο εισόδημα θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση του φορολογικού έτους στο οποίο έλαβε χώρα η μεταβίβαση των τίτλων.

.....
«12. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, για μεταβιβάσεις μετοχών, μεριδίων, ομολόγων, παραγώγων και ολόκληρης επιχείρησης που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει καταρτιστεί σύμβαση μεταβίβασης τίτλων μέχρι την 31.12.2013 και δεν έχει υποβληθεί η δήλωση φόρου υπεραξίας, με αντίστοιχη καταβολή φόρου όπως προέβλεπαν οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, η εν λόγω μεταβίβαση θεωρείται ότι δεν έχει ολοκληρωθεί και συνεπώς, η διαδικασία μεταβίβασης και η καταβολή του φόρου θα πρέπει να πραγματοποιηθούν με βάση τα προβλεπόμενα στην παρούσα εγκύκλιο.

Αντίθετα, για μεταβιβάσεις τίτλων που έχουν λάβει χώρα μέχρι την 31.12.2013 όπου έχει συμφωνηθεί, πέρα από την καταβολή συγκεκριμένου ποσού, και η καταβολή στο μέλλον ενός επιπλέον ποσού το οποίο όμως συνδέεται με την πλήρωση κάποιας αίρεσης (π.χ. επιδίκαση κάποιας αποζημίωσης υπέρ της εταιρείας της οποίας μεταβιβάσθηκαν οι μετοχές κ.λπ.), για τον επιπλέον ποσό του φόρου που οφείλεται εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, καθόσον η μεταβίβαση θεωρείται ότι έχει λάβει χώρα πριν την 1.1.2014».

Επειδή, εν προκειμένω για τη μεταβίβαση από την προσφεύγουσα ποσοστού 50% της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» με έδρα τα Μπίτολα της Β. Μακεδονίας στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. καταρτίσθηκε το από 10.11.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό και υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ ΒΕΡΟΙΑΣ η με αριθμό11.2013 δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων, μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής βάσει της οποίας δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 12 της ΠΟΛ 1032/26.01.2015 η υπό κρίση μεταβίβαση θεωρείται ότι έχει ολοκληρωθεί με την υποβολή της δήλωσης ανεξάρτητα αν δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα πρέπει να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του Ν. 4172/2013, γιατί δεν καταβλήθηκε φόρος με την υποβολή της υπό κρίση δήλωσης και συνακόλουθα δεν ολοκληρώθηκε η μεταβίβαση του ποσοστού της επιχείρησης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας
«.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθμόν12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
φορολογητέας αξίας πώλησης ποσοστού επιχείρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
ΒΕΡΟΙΑΣ**

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	1.272,14€
πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. βάσει του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	1.304,71€
Συνολικό ποσό	2.576,85€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην
υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.