



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 17-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1133

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)», 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),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής
Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων
αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά
ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:)
ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία: με Α.Φ.Μ.

....., με έδρα στη, επί της οδού, κατά της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/07/2024, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία: με Α.Φ.Μ., 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 τη υπ. αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/07/2024, του Προϊσταμένου του, απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής του φόρου ύψους 55.515,55 ΕΥΡΩ, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι κατόπιν της από/2024 διενεργηθείσας μεταβίβασης του συνόλου των υλικών και άυλων αγαθών και υποχρεώσεων, ως οικονομικής ενότητας, της προσφεύγουσας στην εταιρία - Α.Φ.Μ., με σκοπό τη συνέχιση την ίδιας οικονομικής δραστηριότητας, μόνη δικαιούχος για την υποβολή του εν λόγω αιτήματος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου είναι η δεύτερη εταιρία.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας, που δημιουργήθηκε ηλεκτρονικά με την υποβολή της υπ. αριθ. δήλωσης Φ.Π.Α., για την ημερολογιακή περίοδο 01/07/2024 – 31/07/2024, στην οποία συμπληρώθηκε ο κωδικός 503 (Αιτούμενο ποσό επιστροφής) με το ποσό των 55.515,55 ΕΥΡΩ. Με τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: Μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία - Α.Φ.Μ., υπογράφηκε η από/2024 «Σύμβαση για τη Μεταβίβαση της Επιχείρησης ως Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας», σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση της επιχείρησης της πωλήτριας (προσφεύγουσα) στην

αγοράστρια (.....), ιδίως μέσω της μεταβίβασης των επιχειρηματικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων / παθητικού. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/07/2024 – 31/07/2024, ποσού 55.515,55 ΕΥΡΩ, διότι η προσφεύγουσα δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του Φ.Π.Α., καθώς το αίτημα της επιστροφής Φ.Π.Α. εκ του πιστωτικού υπολοίπου της προσφεύγουσας δύναται να υποβληθεί από την επιχείρηση - Α.Φ.Μ., σαν διάδοχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 4 του Ν2859/2000, περί Φ.Π.Α..

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. (Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 – Ν.5144/2024) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Η μεταβίβαση επιχείρησης κατά το άρθρο 479 του Α.Κ. συνιστά περίπτωση ειδικής διαδοχής και στο πλαίσιο αυτής δε μεταβιβάζοντα «αυτοδικαίως» στον αποκτώντα τυχόν δικαιώματα του μεταβιβάζοντος έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, όπως είναι εν προκειμένω το δικαίωμα της επιστροφής του Φ.Π.Α.. Επομένως, η κρίση του ελέγχου ότι συντρέχει εν προκειμένω περίπτωση καθολικής διαδοχής και ότι η επιχείρηση - Α.Φ.Μ. (και όχι η προσφεύγουσα) δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμα είναι εσφαλμένη, διότι δεν μεταβιβάστηκε σε αυτήν το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., του οποίου μόνη δικαιούμενη να αιτηθεί την επιστροφή είναι η ίδια.
2. Η κρίση του ελέγχου να θεωρείται ότι η προσφεύγουσα δεν είναι δικαιούχος του υπό κρίση ποσού Φ.Π.Α. προς επιστροφή είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο απέρρευσε από προγενέστερες περιόδους (δηλ. αποτελεί μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο σχηματισθέν σε περιόδους αναγόμενους πριν την ημερομηνία της Σύμβασης Μεταβίβασης Επιχείρησης). Ως εκ τούτου η μόνη δικαιούμενη να ασκήσει το σχετικό αίτημα επιστροφής είναι η προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με την από2024 «Σύμβαση για τη μεταβίβαση της επιχείρησης ως συνεχιζόμενης δραστηριότητας» μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας - Α.Φ.Μ., ορίζονται τα ακόλουθα:

2 « Σύμβαση πώλησης και αγοράς»

2.1 Υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας Σύμβασης, η Αγοράστρια συμφωνεί να αγοράσει από την Πωλήτρια και η Πωλήτρια συμφωνεί να πωλήσει, παραχωρήσει, μεταβιβάσει, εκχωρήσει και παραδώσει, ή να μεριμνήσει για την πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση, εκχώρηση και παράδοση, στην Αγοράστρια, όλων των δικαιωμάτων, τίτλων και συμφερόντων, των συμβάσεων πελατών και προμηθευτών, των απαιτήσεων, των σχέσεων με τους εργαζόμενους, των περιουσιακών στοιχείων, του πελατολογίου, των αξιώσεων και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, κάθε είδους και περιγραφής, που ανήκουν, χρησιμοποιούνται ή κατέχονται για χρήση αποκλειστικά για την άσκηση της Επιχείρησης από την Πωλήτρια, όπως αυτά υφίστανται κατά την Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος (εφεξής τα «Περιουσιακά Στοιχεία της Επιχείρησης»), συμπεριλαμβανομένων ιδίως των εξής:

α. των Επιχειρηματικών Συμβάσεων

β. των Επιχειρηματικών Απαιτήσεων

γ. των κινητών πραγμάτων και του εξοπλισμού, όπως ορίζονται στο Παράρτημα 2-

δ. των εργασιακών σχέσεων με τους Εργαζόμενους της Επιχείρησης, όπως ορίζονται στο Παράρτημα 3-

ε. όλων των αξιώσεων, αγωγών και παρόμοιων δικαιωμάτων, δεδουλευμένων ή ενδεχόμενων, που σχετίζονται με την Επιχείρηση-

(g) του τμήματος των Αρχείων που απαιτείται για την ορθή λειτουργία της Επιχείρησης, εξαιρουμένων των Αρχείων που η Πωλήτρια υποχρεούται να τηρεί για νομικούς ή φορολογικούς σκοπούς-

(h) των Εμπιστευτικών Πληροφοριών

(i) οποιωνδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων, οποιουδήποτε είδους, φύσης ή περιγραφής, που σχετίζονται αποκλειστικά με την Επιχείρηση.

2.6. «Μεταβίβαση απαιτήσεων και άλλων περιουσιακών στοιχείων»

Η Πωλήτρια μεταβιβάζει με την παρούσα στην Αγοράστρια, με ισχύ από την Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος, τις απαιτήσεις της Επιχείρησης και άλλα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το Παράρτημα 4 της παρούσας και η Αγοράστρια αναγνωρίζει και αποδέχεται τη μεταβίβασή τους

5 «Φόροι – Υποχρεώσεις προς το κράτος»

5.1 Η Πωλήτρια υποχρεούται να καταβάλλει κάθε φόρο εισοδήματος που οφείλεται λόγω οποιουδήποτε καφαιουχικού κέρδους που προκύπτει από τη μεταβίβαση της Επιχείρησης δυνάμει της παρούσας Σύμβασης, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος.

5.2 Η Πωλήτρια και η Αγοράστρια θεωρούν ότι η μεταβίβαση των Περιουσιακών Στοιχείων της Επιχείρησης και των Υποχρεώσεων της Επιχείρησης αποτελεί «Μεταβίβαση Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας» («ΜΣΔ»), με αποτέλεσμα η συναλλαγή να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (άρθρο 5 παράγραφος 4 του ελληνικού Κώδικα ΦΠΑ, ν.2859/2000).

5.3 Τα τέλη χαρτοσήμου ύψους 2,4% που ισχύουν για τη συναλλαγή βαρύνουν την Αγοράστρια και αποδίδονται από την Πωλήτρια στη Φορολογική Αρχή εντός των νόμιμων προθεσμιών που ορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας. Η Πωλήτρια θα συνεργαστεί με την Αγοράστρια, όπως απαιτείται, για την ορθή πληρωμή στη Φορολογική Αρχή...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «4. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1103/1990 διευκρινίζεται ότι: «Έννοια «μεταβίβασης αγαθών επιχείρησης ως συνόλου» κατ' άρθρο 5 παρ. 4 του Ν. 1642/1986

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του Ν. 1642/1986, «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 125Α), δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου, που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο, που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2. Κατά την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης δημιουργήθηκε στην πράξη αμφισβήτηση σχετικά:

α) Με την έκταση εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης και ειδικότερα με το ποιες προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν για να χαρακτηριστεί η μεταβίβαση αγαθών μιας επιχείρησης ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου».

β) Με το εάν θεωρούνται ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου» οι ειδικότερες περιπτώσεις μεταβίβασης, που αναφέρονται στην παρακάτω 3. β' παράγραφο.

3. Η Συνέλευση των προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, στην οποία παραπέμφθηκε το θέμα, με τη γνωμοδότηση της 52/1990, που έγινε αποδεκτή από τον υπουργό των Οικονομικών, την οποία και κοινοποιούμε με την παρούσα για ενημέρωσή σας, γνωμοδότησε, για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτή, ότι:

α) Η μεταβίβαση αγαθών μιας επιχείρησης που ενεργεί φορολογητέες πράξεις για να χαρακτηριστεί ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου» θα πρέπει κατ' αυτή να συντρέχουν αθροιστικά οι αναφερόμενες στην ανωτέρω διάταξη προϋποθέσεις, όπως αυτές αναλύονται στην ανωτέρω γνωμοδότηση. Συγκεκριμένα:

(αα) Ύπαρξη επιχείρησης.

(ββ) Μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης που ασκεί φορολογητέα δραστηριότητα.

(γγ) Μεταβίβαση των αγαθών της επιχείρησης ως συνόλου.

(δδ) Μεταβίβαση των αγαθών της επιχείρησης με επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο.

(εε) Η μεταβιβαζόμενη δραστηριότητα να είναι φορολογητέα ο δε αποκτών να συνεχίσει την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

β) Δεν θεωρείται ως μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου:

(αα) Η, συνεπεία διάλυσης με οιονδήποτε τρόπο εμπορικής εταιρίας, ανάληψη των περιουσιακών στοιχείων αυτής (στοιχείων ενεργητικού και παθητικού) από ένα ή περισσότερους εταίρους, οι οποίοι θα συνεχίσουν την επιχείρηση.

(ββ) Η ταυτόχρονη μεταβίβαση (εκχώρηση) των εταιρικών μεριδίων όλων των εταίρων εμπορικής εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ) σε τρίτα πρόσωπα τα οποία θα καταστούν με τον τρόπο αυτό νέα μέλη της εταιρίας.

(γγ) Η μεταβίβαση εμπορικής εταιρίας ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, κατά το στάδιο της εκκαθάρισης αυτής, σε άλλη εταιρία.

(δδ) Η, λόγω θανάτου του επιχειρηματία, περιέλευση της ατομικής του επιχείρησης στους κληρονόμους του, κατά λόγο της κληρονομικής τους μερίδας.

(εε) Η μεταβίβαση με επαχθή αιτία από κληρονόμους των κληρονομηθέντων απ' αυτούς περιουσιακών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης αποβιώσαντος επιχειρηματία, με την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση γίνεται πριν από την έναρξη οποιασδήποτε ενέργειας, που

υποδηλώνει έναρξη απ' αυτούς επαγγελματικής δραστηριότητας (π.χ. υποβολή από τους κληρονόμους δήλωσης έναρξης δραστηριότητας).

Αντίθετα, θεωρείται ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου»:

(αα) Η μεταβίβαση εμπορικής εταιρίας ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων σε φυσικό πρόσωπο πριν από τη λύση της εταιρίας και πριν από τη συνεπεία αυτής είσοδό της στο στάδιο της εκκαθάρισης. Αν όμως η μεταβίβαση αυτή γίνει κατά το στάδιο της εκκαθάρισης δεν θεωρείται «ως μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου».

(ββ) Η μεταβίβαση με επαχθή αιτία μηχανήματος (π.χ. θεριζοαλωνιστικής μηχανής, εκσκαπτικής μηχανής, φορτωτικής μηχανής κλπ.) από τον εκμεταλλευτή του, ο οποίος αποκερδαίνει από την εκμετάλλευση αυτή εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο θα συνεχίσει την εκμετάλλευση του μηχανήματος για ίδιο λογαριασμό, έστω και αν ακόμη για την εκμετάλλευση του μηχανήματος αυτού δεν απαιτείται άδεια από αρμόδια Δημόσια Αρχή.

(γγ) Η μεταβίβαση με επαχθή αιτία από κληρονόμους των κληρονομηθέντων απ' αυτούς περιουσιακών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης αποβιώσαντος επιχειρηματία, με την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση γίνεται αφού οι μεταβιβάζοντες καταστούν υποκείμενοι στο φόρο δηλαδή μετά από οποιαδήποτε ενέργειά τους, που υποδηλώνει έναρξη απ' αυτούς επαγγελματικής δραστηριότητας (π.χ. υποβολή από τους κληρονόμους δήλωσης έναρξης δραστηριότητας).

4. Ύστερα από τα παραπάνω, στην περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 5 παρ. 4 του Ν. 1642/1986, η «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου» δεν θεωρείται πράξη υπαγόμενη στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά πράξη εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου αυτού και συνεπώς πράξη ρυθμιζόμενη από τις διατάξεις της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας.

Ειδικότερα, στις περιπτώσεις μεταβίβασης αγαθών της ανωτέρω παραγράφου 3.β', που δεν θεωρούνται ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου», θα οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας.

Αντίθετα στις περιπτώσεις μεταβίβασης αγαθών, που θεωρούνται, ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου» θα οφείλεται:

α) Αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν η μεταβίβαση γίνεται με επαχθή αιτία, δηλαδή με αντάλλαγμα (και Υπ. Οικ. Σ.294/45/Πολ. 24/1988).

β) Πάγιο τέλος χαρτοσήμου 1.000 ή 2.000 δραχμών, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του Ν.Δ. 3842/1958, εάν η μεταβίβαση γίνεται λόγω δωρεάς, δηλαδή με χαριστική αιτία.

5. Επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται, ανάλογα και σε περίπτωση μεταβίβασης επιχείρησης ως κλάδου ή μέρους αυτής. Ως μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης θεωρείται η μεταβίβαση ανεξάρτητου λειτουργικά κλάδου αυτής, (π.χ. μεταβίβαση υποκαταστήματος, μεταβίβαση αυτοτελούς κλάδου μικτής επιχείρησης κλπ.) ενώ ως μεταβίβαση μέρους επιχείρησης νοείται, σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση ή μεταβίβαση εξ αδιαιρέτου ποσοστού δικαιώματος επί των αγαθών της επιχείρησης

Επίσης, ως μεταβίβαση μέρους επιχείρησης θεωρείται και η μεταβίβαση μόνο της άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου δημόσιας χρήσης με ή χωρίς τη μεταβίβαση και του ίδιου του μεταφορικού μέσου, εφ' όσον δια της μεταβίβασης αυτής συνεχίζεται η εκτέλεση του προορισμού της, δηλ. ο αποκτών δύναται να ενεργήσει ή δημόσια μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων.

Δεν θεωρείται συνεπώς μεταβίβαση μέρους επιχείρησης η μεταβίβαση των μετοχών Α.Ε. ή μεριδίων εταιρών, γιατί αυτοί δεν έχουν εμπράγματο δικαίωμα επί των αγαθών της εταιρίας, της οποίας τυγχάνουν μέλη, αφού οι εταίροι με τον τρόπο αυτό δεν μεταβιβάζουν αγαθά της εταιρίας.

Διευκρινίζεται ότι στις μεταβιβάσεις αυτές δηλαδή στις μεταβιβάσεις μετοχών ή μεριδίων εταιρών, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου ούτε Φ.Π.Α. (περιπτ. κβ' της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/86) ούτε φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Επειδή, η ρύθμιση αυτή στοχεύει στη διευκόλυνση των σχετικών πράξεων έτσι ώστε να αποφεύγεται η καταβολή και έκπτωση του φόρου, ο οποίος θα καταβληθεί οπωσδήποτε από τον διάδοχο. Όπως ορίζεται περαιτέρω, είναι αδιάφορο αν η μεταβίβαση γίνεται από επαχθή ή χαριστική αιτία, αρκεί αυτός που αποκτά την επιχείρηση να συνεχίζει την ίδια οικονομική δραστηριότητα. Συνεπώς ο αποκτών την επιχείρηση πρέπει να είναι ή να γίνει εκ του λόγου αυτού υποκείμενος στον φόρο.

Το πρόσωπο που αποκτά την επιχείρηση θεωρείται ότι διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα τόσο στα δικαιώματα όσο και στις υποχρεώσεις. Ο μεταβιβάζων για τον μέχρι τη μεταβίβαση χρόνο, υποχρεούται να εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις του (πχ. υποβολή δήλωσης, καταβολή φόρων), αλλά παράλληλα δικαιούται να ασκήσει αντίστοιχα όσα δικαιώματα του αναγνωρίζονται (πχ. έκπτωση φόρου εισροών). Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις, κατά το μέρος που δεν ασκήθηκαν ή δεν εκπληρώθηκαν και ανεξάρτητα από τον λόγο στον οποίον

οφείλεται η παράλειψη αυτή, αποτελούν δικαιώματα ή υποχρεώσεις κατά περίπτωση του προσώπου που αποκτά την επιχείρηση.

Σε συνέχεια των προαναφερομένων η εταιρία - **Α.Φ.Μ.** στην οποία μεταβιβάστηκαν τα περιουσιακά στοιχεία της προσφεύγουσας ως οικονομική ενότητα και της οποίας την οικονομική δραστηριότητα συνεχίζει διενεργώντας φορολογητέες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης θεωρείται ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της μεταβιβάζουσας, συνεπώς και στην αξίωση επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.. Επισημαίνεται δε ότι, το δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργήθηκε με την υποβολή της υπ. αριθ. δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/07/2024 – 31/07/2024, περίοδο κατά την οποία η προσφεύγουσα είχε ήδη μεταβιβάσει το σύνολο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας στην προαναφερόμενη εταιρία, με την από/2024 «Σύμβαση για τη Μεταβίβαση της Επιχείρησης ως Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας». Βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν εδικαιούτο να αιτηθεί την επιστροφή οποιουδήποτε ποσού ΦΠΑ, καθόσον στο δικαίωμα αυτό υπεισήλθε η διάδοχος εταιρία - **Α.Φ.Μ.**

Επειδή, αναφορικά με το επιχείρημα της προσφεύγουσας περί μη ρητής αναφοράς της απαίτησης για επιστροφή πιστωτικού ΦΠΑ στα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού που απαριθμούνται στην οικεία σύμβαση μεταβίβασης επιχείρησης, και ειδικότερα στο Παράρτημα 4 αυτής, επισημαίνουμε ότι, όπως είναι εύλογο, στον εν λόγω κατάλογο περιλαμβάνονται οι ήδη γεγεννημένες κατά τον χρόνο της μεταβίβασης απαιτήσεις και, υπ' αυτήν την έννοια, δεν θα μπορούσε να περιλαμβάνεται στον κατάλογο αυτόν η συγκεκριμένη απαίτηση για την επιστροφή του επίμαχου ποσού ΦΠΑ, ο γενεσιουργός λόγος της οποίας προέκυψε σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας της σύμβασης μεταβίβασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία: με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/07/2024, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/07/2024, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2024- 31/07/2024	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	491.092,51	491.092,51	491.092,51	
Αξία φορολογητέων εισροών	603.276,03	603.276,03	603.276,03	
Φόρος εκροών	117.862,20	117.862,20	117.862,20	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	117.862,20	173.377,75	173.377,75	
Πιστωτικό υπόλοιπο		55.515,55	55.515,55	-55.515,55
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22				
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		55.515,55	55.515,55	-55.515,55

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/24.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.