



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

15/04/2014

Αριθμός απόφασης:

789

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 17/01/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσ/νίκης οδός, κατά της υπ' αρ. .../11-12-2013 πράξης προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. .../11-12-2013 πράξη προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 2001 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/03/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 07/04/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 17/01/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της, 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 υπ' αριθ. .../11-12-2013 πράξη προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 2001 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος γονικής παροχής (κύριος) ποσού 44.327,55€, πλέον 53.193,07€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με την ακρίβεια των δεδομένων της με αρ. .../12-12-2001 υποβληθείσης δήλωσης μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής. Συγκεκριμένα μεταβιβάσθηκε στις 12/12/2001 από τον (πατέρα) ο οποίος συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 25% στην εταιρία με επωνυμία «.....», το 20% των εταιρικών του μεριδίων στη προσφεύγουσα (κόρη) με δηλωθείσα αξία το ποσό των 150.000δρχ. Η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας την ΑΥΟ 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ 1055/1-4-2003 (**προσδιορισμός φορολογητέας αξίας** ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή **μεριδίων** και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών **που μεταβιβάζονται αιτία** θανάτου, δωρεάς ή **γονικής παροχής**) προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία του μεταβιβασθέντος ποσοστού των εταιρικών μεριδίων στο ποσό των 71.588.689 δρχ. ή 210.091,53 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) τη συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς και β) την ακύρωση της παραπάνω πράξης προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου επί της υποβληθείσης δήλωσης γονικής παροχής την 12/12/2001.

β) το γεγονός ότι κατά τον υπολογισμό της εμπορικής αμοιβής - μειωτικός προσδιοριστικός παράγοντας της φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού των εταιρικών μεριδίων - ελήφθη υπόψη η ετήσια αμοιβή δύο μόνο υπαλλήλων και μάλιστα σε ποσοστό 30%, ενώ η εταιρία απασχολούσε πολύ περισσότερους λαμβανομένου υπόψη και του ιατρικού και νοσηλευτικού προσωπικού το οποίο δεν μπορεί να προσδιορισθεί λόγω καταστροφής των αρχείων από πυρκαγιά.

γ) ότι δεν προσδιορίζεται σαφώς αν τα ολικά αποτελέσματα των ισολογισμών των τελευταίων πέντε ετών πριν από τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης είναι τα ακαθάριστα ή τα καθαρά κέρδη και

δ) ότι κατά κατάχρηση του δικαιώματός της η φορολογική αρχή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη και μάλιστα σε χρόνο που ήδη είχε δημιουργηθεί πεποίθηση ότι είχε οριστικοποιηθεί ο φόρος γονικής παροχής βάσει δήλωσης και δεν θα επανέλθει.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 ν.4002/2011 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012 και του άρθρου 2 ν.4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί είναι αβάσιμος δεδομένου ότι έχει παραταθεί το έτος παραγραφής (από 31/12/2011) έως τις 31/12/2013.

Επειδή για τον προσδιορισμό της άυλης αξίας - ενός των προσδιοριστικών παραγόντων της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων – σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ 1055/1-4-2003, λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από την μεταβίβαση από τον οποίο αφαιρείται η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων που ισχύει την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών επιδομάτων, η οποία για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ελήφθη υπ' όψη η ετήσια αμοιβή όλων των απασχολούμενων υπαλλήλων καθώς και του ιατρικού και διοικητικού προσωπικού είναι νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραπάνω απόφασης του Υπ. Οικονομικών όταν πρόκειται για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ετερόρρυθμης εταιρίας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο επί του ποσοστού συμμετοχής των ομορρύθμων εταίρων, στη περίπτωση δε αυτή, το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την ισχύουσα ετήσια αμοιβή του εμποροϋπαλλήλου, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

α) η εμπορική αμοιβή ισούται με:

$2.800 \times 2 \times 30\%$ (λόγω παροχής υπηρεσιών) $\times 25\%$ το ποσοστό συμμετοχής του ομορρύθμου μέλους = 1.820€ - τελική εμπορική αμοιβή 2.800€ και

β) η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων διαμορφώνεται ως εξής:	
μέσος όρος ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης τελευταίας πενταετίας πριν τη μεταβίβαση:	56.692.196
μείον εμπορική αμοιβή	- 2.800.000
τόκοι ιδίων κεφαλαίων (12.878.189 X 4,59%)	- <u>591.109</u>
Υπόλοιπο	53.301.087
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας (53.301.087 X 4,4)	234.524.782
πλέον προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας (234.524.782 X 40%)	<u>93.809.913</u>
Σύνολο ιδανικών κεφαλαίων	328.334.695
καθαρή θέση (ισολογισμός χρήσης 2001)	12.878.189
Θετική διαφορά αξίας παγίων	0
Σύνολο φορολογητέας αξίας (328.334.695 + 12.878.189)	341.212.884
Αξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου (341.212.884 X 20%)	68.242.577δρχ.
	ή 200.272,68€

Επειδή στις διατάξεις της ως άνω απόφασης του Υπ. Οικονομικών αναφέρεται σαφώς ότι εάν τηρούνται βιβλία Γ΄ κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. λαμβάνεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από την μεταβίβαση όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς οι οποίοι συντάσσονται σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν προκύπτει με σαφήνεια αν τα ολικά αποτελέσματα είναι τα καθαρά ή τα ακαθάριστα έσοδα είναι αβάσιμος δεδομένου ότι για το προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εταιρικών μεριδίων δεν αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα τα ακαθάριστα ή τα φορολογητέα κέρδη.

Επειδή το Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001 έχοντας το δικαίωμα να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου εντός δέκα χρόνων από το χρόνο μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής (ήτοι έως 31/12/2011), ο χρόνος παραγραφής του οποίου παρατάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 ν.4002/2011 και 2 ν.4098/2012 έως 31/12/2013, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το Δημόσιο ενήργησε καταχρηστικά και πέραν της δεκαετίας είναι αβάσιμος δεδομένου ότι η φορολογική αρχή κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη εντός των νομίμων χρονικών ορίων που της όριζαν οι παραπάνω διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70Β΄ του ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ.3 της ΠΟΛ 1209/6-9-2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί ρητές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος του από τη φορολογική αρχή από 1/8/2013 και εφεξής πριν από τη προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, οφείλει να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας ήδη μετονομασθείσας σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων **με αίτημα επανεξέτασης** στο πλαίσιο διοικητικής εξέτασης, το αίτημα συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς της προσφεύγουσας δεν εξετάζεται από την Υπηρεσία μας δεδομένου ότι ο συμβιβασμός επί των

διαφορών φόρου που προκύπτουν βάσει ελέγχου έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 74 παρ.5 του ν. 2238/94.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου κατά τα λοιπά πλην του τρόπου υπολογισμού της ετήσιας εμπορικής αμοιβής, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/03/2013 έκθεση ελέγχου της ΣΤ΄ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής φορολογικής περιόδου 2001, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει αποδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τον **περιορισμό της φορολογητέας αξίας** του ποσοστού (20%) των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής της Α.Φ.Μ. **στο ποσό των 68.242.577δρχ.ή 200.272,68€ και την τροποποίηση** της με αριθμ..../11-12-2013 πράξη προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής φορολογικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

Φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής βάσει ελέγχου	71.588.689	
Φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής βάσει της παρούσας απόφασης		68.242.577
Πλέον αξία προγενέστερων γονικών παροχών	43.699.352	43.699.352
Συνολική αξία γονικών παροχών βάσει ελέγχου	115.288.041	
Συνολική αξία γονικών παροχών βάσει της παρούσας απόφασης		111.941.929
Φόρος επί της συνολικής αξίας γονικών παροχών βάσει ελέγχου	18.459.510	
Φόρος επί της συνολικής αξίας γονικών παροχών βάσει της παρούσας απόφασης		17.622.982
Μείον φόρος προηγούμενων γονικών παροχών	3.354.894	3.354.894
Φόρος επί της αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού (20%) των εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής βάσει ελέγχου	15.104.616	
Φόρος επί της αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού (20%) εταιρικών μεριδίων λόγω γονικής παροχής βάσει της παρούσας απόφασης		14.268.088 Δρχ. ή 41.872,60€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	41.872,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	50.247,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	92.119,72

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).