



Άρθρο του ΓΙΩΡΓΟΥ ΔΑΛΙΑΝΗ, με τη συνεργασία
του ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ ΠΑΠΑΣΤΑΥΡΟΥ⁽¹⁾

Η μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης

Επιχείρηση είναι το σύνολο των πραγμάτων, δικαιωμάτων άυλων αγαθών ή πραγματικών καταστάσεων (όπως είναι η πελατεία, η εμπορική φήμη, η πίστη, το σήμα, η καλή πορεία της επιχείρησης κλπ.) τα οποία οργανώθηκαν σε οικονομική ενότητα από τον επιχειρηματία και η οποία μπορεί να λειτουργεί είτε υπό τη μορφή της ατομικής επιχείρησης είτε υπό εταιρική μορφή.

Ανάλογα με το είδος της επιχείρησης καθορίζονται και ο τρόπος με τον οποίο μπορεί να μεταβιβαστεί. Πιο συγκεκριμένα, η ατομική επιχείρηση επί της ουσίας δεν μεταβιβάζεται ως επιχείρηση, αλλά μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία υλικά και άυλα, όπως εμπορεύματα, εξοπλισμός, η φήμη, η πελατεία, το σήμα και βεβαίως τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις. Αντιθέτως, για τη μεταβίβαση εταιρειών γίνεται ουσιαστικά αλλαγή προσώπων, αλλά η εταιρεία παραμένει η ίδια.

Στα προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το σχετικό έγγραφο 1068130/2003 δεν περιλαμβάνονται τα ακίνητα και τα ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα, έστω και αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση, όπως για παράδειγμα ένα κατάστημα, μία αποθήκη, ένα βουστάσιο ή ένα ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητο που χρησιμοποιούσε ένας πωλητής της επιχείρησης. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται ότι ανήκουν και αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου (επιχειρηματία) και δεν μεταβιβάζονται με την επιχείρηση.

Ένα ιδιαίτερο θέμα είναι και η μεταβίβαση των ταμειακών διαθεσίμων τα οποία βρίσκονται κατατεθειμένα στις Τράπεζες ή βρίσκονται στα χέρια του επιχειρηματία. Παρόλο που δεν έχει εκδοθεί καμία διευκρινιστική εγκύκλιος, πιστεύουμε ότι η μεταβίβαση αυτή έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις μεταβίβασης της επιχείρησης με χαριστική αιτία, όπως γονική παροχή και γι' αυτή την περίπτωση θα πρέπει να εφαρμοστούν οι νέες διατάξεις για τα όρια του αφορολόγητου (έως 800.000 ευρώ). Όπως προκύπτει από την προαναφερόμενη διαδικασία, θα πρέπει η δωρεά χρημάτων να γίνει με μεταφορά των χρημάτων από τον λογαριασμό του δωρητή στον λογαριασμό του δωρεολήπτη. Τα μετρητά θα πρέπει να κατατεθούν και κατόπιν να γίνει η μεταβίβαση, διότι σε αντίθετη περίπτωση, δεν θα αναγνωριστεί η αφορολόγητη μεταφορά των μετρητών.

Στην παρούσα μελέτη θα εξετάσουμε τις δυνατότητες μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης με δω-

(1) Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της Artion A.E. & ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.

Ο κος Παναγιώτης Παπασταύρου είναι Partner της Artion A.E.

ρεά/γονική παροχή από γονέα σε τέκνο ή σύζυγο και με επαχθή αιτία και πώς αντιμετωπίζεται από τις φορολογικές αρχές για όλα τα επιμέρους φορολογικά αντικείμενα.

Η μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης μπορεί να είναι ολική ή μερική, μπορεί να γίνει σε ένα άτομο ή νομική οντότητα ή σε περισσότερα. Η περιουσία μπορεί μερικώς να μεταβιβασθεί με χαριστική αιτία (γονική παροχή) και κατά το υπόλοιπο με επαχθή αιτία, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση της εκκαθάρισης επιχείρησης πριν την διακοπή των εργασιών της.

Ός προς το σκέλος των ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)

Στην περίπτωση μεταβίβασης με επαχθή αιτία (πώληση), υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου πώλησης με υπαγωγή στις διατάξεις του ΦΠΑ, αλλά δύναται να γίνει η μεταβίβαση και με ιδιωτικό συμφωνητικό στο οποίο θα γίνεται αναλυτικά περιγραφή όλων των προς μεταβίβαση περιουσιακών εμπορευμάτων και παγίων και η αξία τους θα υπαχθεί σε χαρτοσήμανση. Η αξία μεταβίβασης δύναται να είναι στην τιμή κτήσεως πλέον ενός μικτού κέρδους, χωρίς να αποκλείεται και η πώληση σε χαμηλότερη τιμή ακόμη και κάτω του κόστους, ζήτημα ερευνητέο από τις φορολογικές αρχές για το ύψος της έκπτωσης. Επίσης, η μεταβίβαση των παγίων μπορεί να γίνει στην αναπόσβεστη αξία, μεγαλύτερη ή μικρότερη και σε αυτή την περίπτωση η τιμή μεταβίβασης υπόκειται σε έλεγχο ως προς το ύψος. Η καταχώρηση στα βιβλία του πωλητή θα είναι όπως σε οποιαδήποτε πώληση και στου αγοραστή, αναλυτική καταχώρηση των εμπορευμάτων και των παγίων. Με την ίδια λογική μπορούν να μεταβιβαστούν και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία π.χ. φήμη και πελατεία. Εάν υπάρχουν περισσότεροι του ενός αγοραστές σε περίπτωση εκκαθάρισης της επιχείρησης πριν την διακοπή υπάρχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων πώλησης και υπαγωγή σε ΦΠΑ. Εάν κατά την εκκαθάριση υπάρχουν αδιάθετα περιουσιακά στοιχεία, για το πιθανό μέρος που μένει αδιάθετο στην κυριότητα του επιχειρηματία θα πρέπει να εκδοθεί δελτίο αυτοπαράδοσης και στην περίπτωση που υπάρχουν ακατάλληλα προς διάθεση ή αυτοπαράδοση εμπορεύματα, θα γίνει καταστροφή με εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι σε περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου έχει παρατηρηθεί το φαινόμενο να αμφισβητείται η καταστροφή και να αναζητούνται επιπλέον (πέραν αυτών που προβλέπονται από τις φορολογικές διατάξεις) στοιχεία όπως για παράδειγμα, δεν αποδέχεται εύκολα ο έλεγχος την απόθεση ακατάλληλων εμπορευμάτων στους κάδους απορριμμάτων και δυστυχώς ζητάει επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία, ακόμη και βεβαιώσεις από τους Δήμους για τα εμπορεύματα που παρέλαβε το απορριμματοφόρο.

Περίπτωση μεταβίβασης με χαριστική αιτία (γονική παροχή)

Η πλέον συνηθισμένη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης είναι η μεταβίβαση με γονική παροχή στο παιδί ή παιδιά ή δωρεά προς τον/την σύζυγο του/της επιχειρηματία.

Στην περίπτωση αυτή εξαιρούνται από τη μεταβίβαση τα ακίνητα και τα ταμειακά διαθέσιμα. Τα εμπορεύματα και τα πάγια θα δηλωθούν στο έντυπο της άτυπης δωρεάς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1055/2003.

Δηλαδή, το ενεργητικό και το παθητικό της επιχείρησης προκύπτουν από τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης είτε τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία (εξωλογιστικός ισολογισμός). Τα εμπορεύματα θα καταγραφούν σε τιμές κτήσεως και τα πάγια στην αναπόσβεστη αξία, είναι τα στοιχεία που θα αποτελέσουν μέρος της ράντας που προβλέπει η εγκύκλιος 1055/2003 και βάσει αυτής θα προσδιοριστεί η προς μεταβίβαση περιουσία, η οποία θα καταγραφεί αναλυτικά στο έντυπο της άτυπης δωρεάς. Το έντυπο αυτό θα αποτελεί το έγγραφο το οποίο τόσο ο δωρητής όσο και ο δωρολήπτης θα καταχωρήσουν στα βιβλία τους. Η προκύπτουσα αξία φορολογείται ως δωρεά βάσει

του ν. 2961/2001 και πέραν τούτων καμία άλλη επιβάρυνση δεν υπάρχει, όπως ΦΠΑ ή χαρτόσημο. Η αποτιμηθείσα αξία εμπορευμάτων και παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα βιβλία του δωρεολήπτη και αποτελούν το κόστος των προς πώληση εμπορευμάτων και την αξία κτήσης των παγίων που επ' αυτού θα υπολογίζονται οι αποσβέσεις. Η γονική αυτή παροχή μπορεί να γίνει προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα, που το καθένα από αυτά θα κάνει τη δική του ατομική επιχείρηση. Τυχόν υπόλοιπα, εμπορεύματα, πάγια τα οποία δεν μεταβιβάσθηκαν μπορεί να εκκαθαριστούν, μέρος αυτών να γίνει αυτοπαράδοση ή να καταστραφούν. Επίσης, στη γενικότερη εκκαθάριση μπορούν να μπου απαιτήσεις και υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης του δωρεοδόχου.

Φορολογία ΦΠΑ

α. Περίπτωση μεταβίβασης με επαχθή αιτία (πώληση) της ατομικής επιχείρησης

Σε περίπτωση πώλησης ολόκληρης της επιχείρησης σε ένα άτομο μπορεί να εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης και να υπαχθεί σε ΦΠΑ ανάλογα με τον συντελεστή ΦΠΑ τόσο των εμπορευμάτων όσο και των παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, δύναται όμως να τύχει απαλλαγής του ΦΠΑ και το τίμημα της συναλλαγής να υπαχθεί σε χαρτόσημο 2,4%. Ως προς το κόστος κάνουμε αναφορά στο σκέλος των ΕΛΠ (Μέρος Α').

Η μεταβίβαση των ΙΧ επιβατηγών γίνεται με τιμολόγιο πώλησης χωρίς ΦΠΑ και δεν επιβαρύνεται με οποιοδήποτε τέλος πλην αυτού που καταβάλλεται στη Διεύθυνση Συγκοινωνιών.

β. Σε περίπτωση μεταβίβασης της επιχείρησης με χαριστική αιτία

Η πράξη απαλλάσσεται από ΦΠΑ και χαρτόσημο και υπόκειται σε φόρο δωρεάς κατά τον ν. 2961/2001.

Φορολογία εισοδήματος

Α) Περίπτωση μεταβίβασης με επαχθή αιτία (πώληση) της ατομικής επιχείρησης

Το ποσό (τίμημα) της πώλησης των εμπορευμάτων μείον το κόστος απόκτησης (κόστος πωληθέντων), αυτού που αναγράφεται στα βιβλία του πωλητή θεωρείται καθαρό κέρδος και φορολογείται με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογίας του εισοδήματος ατομικών επιχειρήσεων. Επίσης, φορολογητέο εισόδημα αποτελεί και η διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης των παγίων και της αναπόσβεστης αξίας αυτών.

Το όφελος (κέρδος) που θα προκύψει από την πώληση των άυλων περιουσιακών στοιχείων θα φορολογηθεί ως υπεραξία κεφαλαίου με ποσοστό 15% σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν. 4172/2013.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σταθούμε στις ειδικές περιπτώσεις που η πωλήτρια επιχείρηση τηρώντας απλογραφικά βιβλία και ως απαλλασσόμενη από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφής (πχ Παντοπωλείο, φαρμακείο κλπ) δεν έχει μεταφερόμενο υπόλοιπο απογραφής και σε περίπτωση πώλησης της επιχείρησης για τα εμπορεύματα προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, για τα οποία έχει ήδη φορολογηθεί, θα φορολογηθεί στο ακέραιο εκ νέου.

Αυτή η στρέβλωση, όμως, καθίσταται ιδιαίτερως επιβαρυντική έως και επαχθής στις περιπτώσεις όπου οι ελεγκτικές αρχές προβούν σε έλεγχο στην επιχείρηση με εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 χρησιμοποιώντας συγκριτικά στοιχεία της αγοράς, και προσδιορίσουν το αποτέλεσμα εξωλογιστικά μη αναγνωρίζοντας το λογιστικό αποτέλεσμα. Τότε στην περίπτωση που η ατομική επιχείρηση εκκαθαριστεί μέσω πώλησης ή δωρεάς, θα προκύψει διπλή φορολόγηση του εισοδήματος, του ΦΠΑ ή χαρτοσήμου ή φόρου δωρεάς.

Προς κατανόηση παραθέτουμε ένα παράδειγμα:

Ένα μίνι μάρκετ (παντοπωλείο) τηρεί απλογραφικά βιβλία και δεν έχει υποχρέωση απογραφής σύμ-

φωνα με τη νομοθεσία. Κατά την φορολογία εισοδήματος ως κόστος πωληθέντων θεωρούνται οι ετήσιες αγορές των εμπορευμάτων οι οποίες μπορεί να έχουν γίνει ακόμη και την τελευταία ημέρα της χρήσης (31/12).

Με την υπαγωγή στον έλεγχο η φορολογική αρχή σε πολλές περιπτώσεις αναίτια προβαίνει σε χρήση του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και με συγκριτικά στοιχεία προσδιορίζει εξωλογιστικά τα αποτελέσματα, δηλαδή δεν αναγνωρίζει ότι κάποιες από τις αγορές θα πωληθούν στις επόμενες χρήσεις και επιβαρύνει με ΦΠΑ και φόρο εισοδήματος την επιχείρηση η οποία εάν πωληθεί την επόμενη χρήση θα υποχρεωθεί να φορολογηθεί δύο φορές για το ίδιο εισόδημα.

Έστω ότι επιχείρηση μίνι μάρκετ έχει κύκλο εργασιών (ετήσιο τζίρο) 1.000.000 και οι αγορές της χρήσης ανήλθαν στις 950.000 από τις οποίες 50.000 αγοράστηκαν τις τελευταίες ημέρες του έτους, τα έξοδα ανήλθαν στις 100.000 ευρώ και το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο κατά 50.000 ευρώ (1.000.000 - 950.000 - 100.000), έτσι το μικτό κέρδος επί κόστους διαμορφώνεται στο 5,26%. Παρότι οι αγορές των τελευταίων ημερών δεν πωλήθηκαν λόγω της ειδικής φορολόγησης και διαμορφώθηκε μικρό ποσοστό κέρδους (5,26%), κατά τον έλεγχο αμφισβητείται το ποσοστό μικτού κέρδους που δηλώνει η επιχείρηση, προσδιορίζεται από τον έλεγχο με συγκριτικά στοιχεία το μικτό κέρδος στο 10% και προσαυξάνονται τα έσοδα κατά 45.000 ευρώ, ενώ ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψιν του ότι τις τελευταίες ημέρες του έτους έγιναν αγορές 50.000 ευρώ εμπορευμάτων που πουλήθηκαν στην επόμενη χρήση, δηλαδή δεν υπήρξε φοροαποφυγή, αλλά απλά μετατέθηκε η φορολόγηση στο επόμενο έτος. Στην περίπτωση που η επιχείρηση πωληθεί το επόμενο έτος είναι αυταπόδεικτο ότι δεν μπορεί να κάνει χρήση αυτού του κόστους και θα υπάρξει διπλή φορολόγηση.

Από πλευράς του αγοραστή

Το τίμημα της αγοράς εμπορευμάτων και των παγίων δεν αποτελεί τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων κατά την υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης, εάν όμως ελεγχθεί και εφαρμοστούν οι νέες διατάξεις ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου θα κληθεί να αποδείξει την ύπαρξη των κεφαλαίων και εάν είναι δωρεά χρημάτων από οικείους θα πρέπει να αποδεικνύεται με έγγραφα που έχουν βέβαια χρονολογία.

Β) Σε περίπτωση δωρεάς (γονικής παροχής)

Εφαρμόζονται οι διατάξεις φορολογίας του ν. 2961/2001 και ο δωρητής δεν φορολογείται για τα εμπορεύματα τα οποία δωρίζει, διότι η αξία έχει υπαχθεί σε φόρο δωρεάς, όμως κανονικά θα αναγραφεί στα βιβλία και όπως προείπαμε θα είναι αφορολόγητο το ποσό.

Επίσης, για το δωρεολήπτη δεν υπάρχει ζήτημα απόδειξης κατοχής των εμπορευμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και για την αναγραφή στα βιβλία θα χρησιμοποιηθεί το έντυπο της γονικής παροχής.

**ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΙΤΕ ΤΟΥΣ ΚΩΔΙΚΕΣ
ΤΟΥ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ «ΤΟΤΣΗ»**

ΒΙΒΛΙΟΔΕΤΕΙΣΤΕ ΤΑ ΤΕΥΧΗ ΤΟΥ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟΥ «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»