



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ, ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ  
ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ  
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ  
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Θεσσαλονίκη 15-2-2012

Αριθμ.πρωτ.159

Προς:  
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου  
Εφετείου Θεσσαλονίκης

*Θέμα: Υπεραξία κατά τη σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας συστεγαζόμενων  
φαρμακείων.  
Σχετικό: Η με αριθμ.ΠΟΛ.1032/31-1-2012 εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών.*

Σας κοινοποιούμε το άνω σχετικό έγγραφο του Υπουργείου  
Οικονομικών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν.Γραμματέας

Ιωάννα Χρουσαλά-Μπιλίσση

Αικατερίνη Καρακάση-Μπάτζιου



**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**  
**ΑΔΑ : ΒΟΖΚΗ – Κ1Α**

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ**  
**ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**  
**ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α'**

Αθήνα, 31 Ιανουαρίου 2012

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Τ.Κ. : 101 84  
Πληροφορίες :  
Τηλέφωνο : 210.3375314-15  
FAX : 210.3375001

**ΠΟΛ.: 1032**

**ΠΡΟΣ: Π.Δ.**

**ΘΕΜΑ: Υπεραξία κατά τη σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας συστεγαζόμενων  
φαρμακείων.**

Με αφορμή πληθώρα ερωτημάτων που υποβάλλονται στην υπηρεσία μας, σχετικά με το παραπάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1169/2.8.2011 διαταγής μας, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) 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.τ.λ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ββ) Εταιρικών μερίδων 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 ατομικής επιχείρησης,

μεριδίων κλπ. αφαιρείται το κόστος απόκτησής τους από την κατώτατη ή πραγματική αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης (1030366/10307/B0012/ΠΟΛ.1053/1.4.2003 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών). Με την 1052699/1082/A0012/30.5.2003 διαταγή μας, έγινε δεκτό ότι, θεωρείται υποκρυπτόμενη μεταβίβαση και επιβάλλεται φόρος υπεραξίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. και στην περίπτωση διακοπής των εργασιών ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας ή υποκαταστήματος αυτών και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης, μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Ακόμα, με την ΠΟΛ.1053/1.4.2003 Απόφαση, καθορίζεται ο τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού του υπερτιμήματος επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος, εφόσον στην περίπτωση αυτή υποκρύπτεται η πραγματική αξία πώλησης, της επιχείρησης.

2. Στις 2.8.2011 με την ΠΟΛ.1169 εγκύκλιο μας, έγινε δεκτό ότι κατά τη διακοπή εργασιών επιχείρησης και έναρξη στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης δεν επιβάλλεται μόνο εκ του λόγου αυτού, ο φόρος υπεραξίας της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. Προϋπόθεση για την επιβολή του φόρου αυτού είναι η πραγματοποίηση εκτάκτου προσόδου (κέρδους ή ωφέλειας) η οποία να μην προέρχεται από τη συνήθη άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, γιατί αυτή υπάγεται στη φορολογία του εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις. Κατά συνέπεια, το αν θα επιβληθεί φόρος υπεραξίας στις περιπτώσεις αυτές είναι θέμα πραγματικό και η φορολογική αρχή **φέρει το βάρος της αιτιολογημένης απόδειξης για την πιθανή υποκρυπτόμενη** μεταβίβαση επιχείρησης.

3. Επισημαίνεται ότι με την ΠΟΛ.1169/2.8.2011 διαταγή μας, καταργείται μόνο το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 της 1052699/1082/A0012/30.5.2003 διαταγής μας, δηλαδή ότι, υπολογίζεται υποχρεωτικά φόρος υπεραξίας με μοναδικό και αποκλειστικό κριτήριο τη διακοπή εργασιών μιας επιχείρησης και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών.

4. Περαιτέρω, με το άνοιγμα του κλειστού επαγγέλματος των φαρμακοποιών έχουν προκύψει πολλά ερωτήματα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε., κατά τη σύσταση Ο.Ε. «συστεγασμένων φαρμακείων» σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 36 του ν.3918/2011, με τις οποίες επιτρέπεται η συστέγαση στο ίδιο κατάστημα λειτουργούντος φαρμακείου με υπό ίδρυση φαρμακείο. Τα συστεγαζόμενα φαρμακεία λειτουργούν υποχρεωτικά με τη μορφή

ομόρρυθμης εταιρίας και οι συστεγαζόμενοι φαρμακοποιοί μετέχουν με ίσα ποσοστά. Στα νεοϊδρυόμενα φαρμακεία χορηγούνται αυτοτελείς άδειες ίδρυσης. Εάν ο φαρμακοποιός, στο φαρμακείο του οποίου πραγματοποιείται η συστέγαση, συνταξιοδοτηθεί ή παραιτηθεί για οποιοδήποτε λόγο ανακαλείται η άδεια ίδρυσης του φαρμακείου του και στον παραμένοντα φαρμακοποιό χορηγείται άδεια συνεχίσεως λειτουργίας του φαρμακείου. Με τις διατάξεις αυτές επιδιώκεται η αύξηση των θέσεων εργασίας νέων φαρμακοποιών που επιθυμούν να λειτουργήσουν φαρμακείο, μέσω της συστέγασης με φαρμακείο που λειτουργεί ήδη κατ' εξαίρεση των πληθυσμιακών κριτηρίων. Όλοι οι φαρμακοποιοί που συμμετέχουν προβλέπεται ότι θα έχουν αυτοτελή άδεια ίδρυσης και έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις έναντι του νόμου.

5. Οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 36 του ν. 3918/2011 δεν επιβάλλουν τη σύσταση Ο.Ε. συστεγασμένων φαρμακείων, αλλά ορίζουν τις προϋποθέσεις για τη σύστασή τους, κατά συνέπεια η επιλογή της σύστασης Ο.Ε. από δύο φαρμακοποιούς εξαρτάται αποκλειστικά από τους ίδιους με γνώμονα να δημιουργήσουν οικονομικές μονάδες ισχυρές, ικανές ν' αντλήσουν κεφάλαια, να επιτύχουν γρήγορη ανάπτυξη και να αντιμετωπίσουν το συναγωνισμό της αγοράς μετά την απελευθέρωση του επαγγέλματος. Κατά συνέπεια, οι Ο.Ε. συστεγασμένα φαρμακεία, δεν διαφέρουν από τις λοιπές ομόρρυθμες εταιρείες ώστε να προκύπτει διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε..

6. Στις περιπτώσεις σύστασης συστεγαζόμενων φαρμακείων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.3918/2.3.2011, όταν ιδρύεται Ο.Ε. στον ίδιο χώρο που λειτουργούσε ήδη φαρμακείο ως ατομική επιχείρηση, δύναται:

- α) να διακόπτει τις εργασίες της άλλης ατομικής επιχείρησης, της οποίας ο φαρμακοποιός εισέρχεται ως μέλος στην Ο.Ε. των συστεγαζόμενων φαρμακείων,
- β) να διακόπτει τις εργασίες της άλλης ατομικής επιχείρησης φαρμακείο, η οποία εισφέρεται από το φαρμακοποιό στην Ο.Ε. των συστεγαζόμενων φαρμακείων.
- γ) να εισέρχεται ως μέλος στην Ο.Ε. συστεγαζόμενων φαρμακείων φαρμακοποιός που μέχρι τη σύσταση της παραπάνω εταιρείας δεν ασκούσε επάγγελμα.

Για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις που πιθανόν να λαμβάνουν χώρα και μεταξύ προσώπων που έχουν συγγένεια, **επιβάλλεται φόρος υπεραξίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε..** Επισημαίνεται ωστόσο ότι, όταν στο χώρο που λειτουργούσε ατομική επιχείρηση ιδρύεται και λειτουργεί Ο.Ε. στην οποία

μετέχει και ο φορέας της ατομικής επιχείρησης, από το συνολικό ποσό της υπεραξίας που προκύπτει με βάση τα δεδομένα της ατομικής επιχείρησης δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής του φορέα της ατομικής επιχείρησης στην εταιρεία που συστήθηκε. Η ύπαρξη κέρδους – ωφέλειας για την επιβολή φόρου υπεραξίας, αιτιολογείται από το γεγονός ότι η Ο.Ε. συστεγαζόμενων φαρμακείων, αποτελεί ξεχωριστή οικονομική οντότητα σε σχέση με τις προηγούμενες λειτουργούσες ατομικές επιχειρήσεις και περαιτέρω η ίδρυσή της αποσκοπεί στην ευρύτερη κερδοφορία της νέας εταιρείας, συγκριτικά με τη λειτουργία δύο ατομικών επιχειρήσεων.

Ακόμα, δύναται να υπάρξει αποχώρηση μέλους Ο.Ε. συστεγαζόμενων φαρμακείων, είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε για οποιοδήποτε άλλο λόγο και κατά συνέπεια να συνεχίζεται η λειτουργία του φαρμακείου ως ατομική επιχείρηση. Στην προκείμενη περίπτωση δεν υπολογίζεται υπεραξία για το ποσοστό της συμμετοχής του μέλους που διατηρεί πλέον ατομική επιχείρηση, παρά μόνον για το ποσοστό του αποχωρήσαντος από την Ο.Ε. μέλους.

Στην περίπτωση συγγενών, ο υπολογισμός του φόρου υπεραξίας, γίνεται με τους μειωμένους συντελεστές (5% και 10%) της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε..

7. Τέλος, αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος δεν υπόκειται σε φόρο υπεραξίας. Στις περιπτώσεις που δεν συντρέχει μεταβίβαση επιχείρησης με επαχθή αιτία αλλά με χαριστική αιτία, θα εφαρμοσθούν αναλόγως οι διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου περί δωρεάς ή γονικής παροχής.

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΠΑΝΤΕΛΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ**