



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

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/04/2016

Αριθμός απόφασης:1465

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. 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».
 - γ. 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».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά της υπ' αρ. πρωτ. αρνητικής απάντησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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' αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το με αρ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος, για την εκκαθάριση της από και με αρ. καταχώρησης, τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω αρνητικής απάντησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση δεν είναι αιτιολογημένη και επομένως είναι νομικά πλημμελής

β) Επειδή δεν επιτεύχθηκε το συμφωνηθέν EBITDA, πληρώθηκε η αναβλητική αίρεση της μείωσης του τιμήματος πώλησης μετοχών και πρέπει να μου επιστραφεί το ποσό των 97.000,00 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

γ) Εσφαλμένως η φορολογική αρχική ερμηνεύσε τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 2238/1994 θεωρώντας ότι υπάρχει προκύπτουσα ωφέλεια προς φορολόγηση για το μη καταβληθέν τίμημα.

Επειδή στην υπ' αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αναφέρονται τα εξής: «Σε απάντηση της ανωτέρω σχετικής αιτήσεώς σας για την εκκαθάριση της από τροποποιητικής δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών και επιστροφή φόρου, σας ενημερώνουμε ότι το αίτημά σας **δεν γίνεται δεκτό** σύμφωνα με το υπ. αρ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' και Β' κατόπιν του υποβληθέντος με αριθμό πρωτ. ερωτήματός μας.

Σας διαβιβάζουμε συνημμένα το με αρ. πρωτ. σχετικό έγγραφο.».

Επειδή στο με αρ. πρωτ. έγγραφο το οποίο διαβιβάστηκε συνημμένα στην υπ' αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι: « Απαντώντας στο σχετικό έγγραφό σας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με την παρ. 7 του άρθρου 2 του ν. 4110/2013, ορίζονταν ότι φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α έως γ της παρούσας παραγράφου, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα. Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του

ίδιου άρθρου. Με βάση τις διατάξεις αυτές, ο δικαιούχος του κέρδους επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου. 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.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 201 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι αν με τη δικαιοπραξία τα αποτελέσματά της εξαρτήθηκαν από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση αναβλητική), αυτά επέρχονται μόλις συμβεί το γεγονός (πλήρωση της αίρεσης).

3. Από τα στοιχεία του σχετικού εγγράφου σας και από τα συνημμένα σ' αυτό έγγραφα προκύπτει ότι με το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α. μεταβιβάστηκε το 16% των μετοχών της ανώνυμης εταιρίας «.....» από τρία φυσικά πρόσωπα (πωλητές) στην εταιρία «.....» (αγοράστρια). Το συμφωνητικό αυτό κατατέθηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, πριν τη μεταβίβαση των μετοχών και καταβλήθηκε από τους πωλητές εφάπαξ ο φόρος 5% επί της συμφωνηθείσας αξίας, καθώς αυτή ήταν μεγαλύτερη της τεκμαρτής. Σημειώνεται ότι το συνολικό τίμημα της μεταβίβασης του συνόλου των 16.000 μετοχών ανήλθε στο ποσό των 37.000.000 ευρώ, ένα μέρος του οποίου καταβλήθηκε με την υπογραφή του συμφωνητικού και το υπόλοιπο συμφωνήθηκε να καταβληθεί σε 23 μηνιαίες δόσεις του 1.400.000 ευρώ έκαστη. Στο ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό αναφέρεται ότι το τίμημα συνομολογείται ως δίκαιο, εύλογο και ανταποκρινόμενο στην πραγματική αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών, σύμφωνα με τις δηλώσεις των πωλητών και υπό την προϋπόθεση ότι θα εξακολουθούν να ασκούν τη διοίκηση στην αγοράστρια εταιρία για την επίτευξη των όρων του κεφαλαίου Α άρθρο 2α. Σύμφωνα με τον όρο αυτόν οι πωλητές είχαν εγγυηθεί τις προβλέψεις της εταιρίας για τα έτη 2009 και 2010, ενώ είχε ορισθεί ότι ο τελικός υπολογισμός του επιτευχθέντος EBITDA της διετίας 2009-2010 θα πραγματοποιηθεί την 31-01-2011. Εάν, όμως, το εγγυημένο σωρευτικό EBITDA είναι μικρότερο από το πραγματοποιηθέν με απόκλιση πέραν του 5%, για οποιονδήποτε λόγο ο οποίος δεν οφείλεται στην αγοράστρια, τότε οι πωλητές υποχρεούνται να επιστρέψουν εντός ενός μηνός από τον τελικό υπολογισμό στην αγοράστρια το 71,561% της διαφοράς μεταξύ εγγυηθέντος και πραγματοποιηθέντος EBITDA, ευθυνόμενοι από κοινού και εις ολόκληρον έναντι της αγοράστριας.

Στη συνέχεια, οι συμβαλλόμενοι με το από τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό, αφενός αποδέχτηκαν ότι το εγγυηθέν EBITDA για τη χρήση 2009 επετεύχθη από τους πωλητές και αφετέρου ότι λόγω των ριζικών αλλαγών των οικονομικών συνθηκών της χώρας, της επανακοστολόγησης όλων των φαρμάκων και της γενικότερης οικονομικής κρίσης, συμφώνησαν στην τροποποίηση του αρχικού από συμφωνητικού και ειδικότερα την κατάργηση της υποχρέωσης επίτευξης του συμφωνηθέντος EBITDA για τα επόμενα έτη και τη μη ευθύνη των πωλητών για την οποιαδήποτε επίτευξη EBITDA για τα επόμενα έτη. Επίσης, συμφωνήθηκε ρητά ότι οι προβλέψεις των πωλητών για τα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 είναι ενδεικτικές και δε δεσμεύουν τους πωλητές.

Ακολουθώντας, με το από τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό, τα συμβαλλόμενα μέρη αποφάσισαν τη μείωση του συνολικού τιμήματος από 37.000.000 σε 29.240.000, με την αποδέσμευση της αγοράστριας να καταβάλει προς τους πωλητές το εναπομείναν τίμημα των 7.760.000, λόγω των ριζικών αλλαγών των οικονομικών συνθηκών της χώρας, της επανακοστολόγησης (μείωσης τιμών) όλων των φαρμάκων καθώς και της γενικότερης οικονομικής κρίσης, τα οποία είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων της εταιρίας, παρά και τις προβλέψεις των πωλητών για την οικονομική κατάσταση της εταιρίας κατά τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 και συμφωνήθηκε η παραίτηση των πωλητών από τη διοίκηση της εταιρίας. Το νέο αυτό τίμημα συνομολογήθηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη ως δίκαιο και εύλογο.

Σημειώνεται ότι τα τροποποιητικά αυτά συμφωνητικά δεν κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ οι πωλητές με τις απότροποποιητικές δηλώσεις μεταβίβασης μετοχών, επικαλούμενοι τα ανωτέρω συμφωνητικά αξιώνουν επιστροφή φόρου, λόγω της μεταγενέστερης κοινής συμφωνίας τους περί μείωσης του τιμήματος της αγοραπωλησίας.

4. Από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι εφόσον η συμφωνηθείσα αξία για τη μεταβίβαση είναι μεγαλύτερη από την τεκμαρτά υπολογιζόμενη, ο φόρος υπολογίζεται επί της πραγματικής αξίας που έχει συμφωνηθεί κατά τη μεταβίβαση, ενώ η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ πριν από τη μεταβίβαση του οικείου περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να εξετάζεται ούτε ο τρόπος καταβολής του τιμήματος, εάν δηλαδή αυτό θα καταβληθεί εφάπαξ ή με δόσεις ούτε εάν αυτό θα μειωθεί αργότερα με μεταγενέστερη κοινή συμφωνία των συμβαλλομένων μερών. Δηλαδή από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 προκύπτει ότι κρίσιμος χρόνος για τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης μετοχών είναι ο χρόνος που πραγματοποιείται η μεταβίβαση, ενώ ως βάση υπολογισμού λαμβάνεται το τίμημα, είτε το τεκμαρτό είτε το πραγματικό κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η μεταγενέστερη τροποποίηση του συμφωνητικού αποτελεί συμφωνία μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, σύμφωνα με την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων, η οποία αποφασίσθηκε λόγω της γενικότερης οικονομικής κατάστασης της χώρας και της κρίσης την οποία αυτή διέρχεται, η οποία επηρέασε, μεταξύ άλλων, και την κοστολόγηση των φαρμάκων, υπό τη μορφή της μείωσης της τιμής αυτών και επομένως και τα έσοδα της εταιρίας της οποίας μεταβιβάσθηκαν οι μετοχές. Η μεταγενέστερη συμφωνία για τη μείωση του τιμήματος δεν εξαρτήθηκε, άλλωστε, από τη μη επίτευξη του εγγυημένου EBITDA, αφού ο σχετικός τρόπος υπολογισμού εγγυημένου και πραγματοποιηθέντος EBITDA πέραν του 5%, που είχε προβλεφθεί με το αρχικό συμφωνητικό, δεν εφαρμόσθηκε κατά την τροποποίηση, αλλά αντιθέτως, το τίμημα συμφωνήθηκε εκ νέου, λόγω των ριζικών αλλαγών των οικονομικών συνθηκών της χώρας. Γι' αυτό, άλλωστε, και ο σχετικός όρος του αρχικού συμφωνητικού περί δέσμευσης των πωλητών και εγγύησης αυτών για τον EBITDA καταργήθηκε με το από ιδιωτικό συμφωνητικό, όπου συμφωνήθηκε ότι οι προβλέψεις των πωλητών είναι ενδεικτικές και όχι δεσμευτικές.

Επομένως, η μείωση του τιμήματος πραγματοποιήθηκε εκ των υστέρων από τους συμβαλλομένους, βάσει ιδιωτικού και ανεπίσημου συμφωνητικού, με βάση τις γενικότερες οικονομικές συνθήκες της αγοράς και της χώρας, δεδομένου ότι και ο σχετικός όρος του αρχικού συμφωνητικού καταργήθηκε, γεγονός που δεν επηρεάζει τον αρχικό τρόπο υπολογισμού του

φόρου. Σε κάθε περίπτωση, όμως, δεν πρόκειται ούτε για πλήρωση αναβλητικής αίρεσης, διότι τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας δεν εξαρτήθηκαν από μελλοντικό και αβέβαιο γεγονός, καθώς η μεταβίβαση είχε ήδη συντελεσθεί και ολοκληρωθεί με τη σύναψη του αρχικού συμφωνητικού, την παράδοση των μετοχών και την καταβολή του τιμήματος. Η μείωση του τιμήματος δεν ανέτρεψε τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας, ήτοι τη μεταβίβαση, η οποία είχε ολοκληρωθεί από

Συνεπώς, η μεταγενέστερη αυτή συμφωνία ουδεμία μείωση μπορεί να επιφέρει στον αρχικά ορθά υπολογισθέντα και καταβληθέντα από τους πωλητές φόρο, για τον υπολογισμό του οποίου, σύμφωνα με το νόμο, λαμβάνεται υπόψη το αρχικό τίμημα που συμφωνήθηκε κατά το χρόνο της μεταβίβασης των μετοχών, το οποίο, εξάλλου είχε θεωρηθεί από τους συμβαλλόμενους ως δίκαιο, εύλογο και ανταποκρινόμενο στην πραγματική αξία των μετοχών κατά το χρόνο της μεταβίβασης.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναπαισιολόγητη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τη διάταξη του άρθρου 201 του Αστικού Κώδικα η οποία ορίζει ότι: «Αν με τη δικαιοπραξία τα αποτελέσματά της εξαρτήθηκαν από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση αναβλητική), τα αποτελέσματα αυτά επέρχονται μόλις συμβεί το γεγονός (πλήρωση της αίρεσης).», επικαλούμενος τη μη επίτευξη του προβλεπόμενου EBITDA στο από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 2. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

Για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών για την επιβολή του φόρου πέντε τοις εκατό (5%) λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται, η οποία εξευρίσκεται ως ακολούθως: α..., β..., γ...».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« **δ)** Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' έως γ' της παρούσας παραγράφου, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται και για μεταβιβάσεις μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος επιβάλλεται επί της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης των μετοχών.».

Από τα στοιχεία του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι με το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α. μεταβιβάστηκε το 16% των μετοχών της ανώνυμης εταιρίας «.....» από τρία φυσικά πρόσωπα (πωλητές) στην εταιρία «.....» (αγοράστρια). Το συμφωνητικό αυτό κατατέθηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, πριν τη μεταβίβαση των μετοχών και καταβλήθηκε από τους

πωλητές εφάπαξ ο φόρος 5% επί της συμφωνηθείσας αξίας, καθώς αυτή ήταν μεγαλύτερη της τεκμαρτής. Σημειώνεται ότι το συνολικό τίμημα της μεταβίβασης του συνόλου των 16.000 μετοχών ανήλθε στο ποσό των 37.000.000 ευρώ, ένα μέρος του οποίου καταβλήθηκε με την υπογραφή του συμφωνητικού και το υπόλοιπο συμφωνήθηκε να καταβληθεί σε 23 μηνιαίες δόσεις του 1.400.000 ευρώ έκαστη. Στο ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό αναφέρεται ότι το τίμημα συνομολογείται ως δίκαιο, εύλογο και ανταποκρινόμενο στην πραγματική αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών, σύμφωνα με τις δηλώσεις των πωλητών και υπό την προϋπόθεση ότι θα εξακολουθούν να ασκούν τη διοίκηση στην αγοράστρια εταιρία για την επίτευξη των όρων του κεφαλαίου Α άρθρο 2α. Σύμφωνα με τον όρο αυτόν οι πωλητές είχαν εγγυηθεί τις προβλέψεις της εταιρίας για τα έτη 2009 και 2010, ενώ είχε ορισθεί ότι ο τελικός υπολογισμός του επιτευχθέντος EBITDA της διετίας 2009-2010 θα πραγματοποιηθεί την 31-01-2011. **Εάν, όμως, το εγγυημένο σωρευτικό EBITDA είναι μικρότερο από το πραγματοποιηθέν με απόκλιση πέραν του 5%, για οποιονδήποτε λόγο ο οποίος δεν οφείλεται στην αγοράστρια, τότε οι πωλητές υποχρεούνται να επιστρέψουν εντός ενός μηνός από τον τελικό υπολογισμό στην αγοράστρια το 71,561% της διαφοράς μεταξύ εγγυηθέντος και πραγματοποιηθέντος EBITDA, ευθυνόμενοι από κοινού και εις ολόκληρον έναντι της αγοράστριας.**

Στη συνέχεια, οι συμβαλλόμενοι με το από τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι: «Δια της παρούσης αμφότερα τα μέρη, συνομολογούν και αποδέχονται ότι, το εγγυηθέν EBITDA για τη χρήση 2009 επετεύχθη από τους πωλητές. Λόγω όμως ριζικών αλλαγών των οικονομικών συνθηκών της χώρας και επανακοστολόγησης όλων των φαρμάκων και της γενικότερης κρίσης, **η υποχρέωση επίτευξης του συμφωνηθέντος, με το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, EBITDA για τα επόμενα έτη, καταργείται ρητώς και δεν ισχύει, κατόπιν κοινής συμφωνίας των μερών και ουδεμία υποχρέωση πλέον φέρουν οι πωλητές έναντι της αγοράστριας δια την οιαδήποτε επίτευξη του EBITDA για τα επόμενα έτη, αποκλεισμένης συνακολούθως και πάσης υποχρέωσης αποζημίωσης ή /και ποινικής ρήτρας έναντι της αγοράστριας λόγω μη επίτευξής του.**».

Ακολούθως, με το από τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., τα συμβαλλόμενα μέρη αποφάσισαν τη μείωση του συνολικού τιμήματος από 37.000.000 σε 29.240.000, με την αποδέσμευση της αγοράστριας να καταβάλει προς τους πωλητές το εναπομείναν τίμημα των 7.760.000, λόγω των ριζικών αλλαγών των οικονομικών συνθηκών της χώρας, της επανακοστολόγησης (μείωσης τιμών) όλων των φαρμάκων καθώς και της γενικότερης οικονομικής κρίσης, τα οποία είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων της εταιρίας, παρά και τις προβλέψεις των πωλητών για την οικονομική κατάσταση της εταιρίας κατά τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 και συμφωνήθηκε η παραίτηση των πωλητών από τη διοίκηση της εταιρίας. Το νέο αυτό τίμημα συνομολογήθηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη ως δίκαιο και εύλογο.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν υφίσταται η αναβλητική αίρεση και η μεταγενέστερη συμφωνία για τη μείωση του τιμήματος δεν εξαρτήθηκε, άλλωστε, από τη μη επίτευξη του εγγυημένου EBITDA, αφού ο σχετικός τρόπος υπολογισμού εγγυημένου και πραγματοποιηθέντος EBITDA πέραν του 5%, που είχε προβλεφθεί με το αρχικό συμφωνητικό, δεν εφαρμόστηκε κατά την τροποποίηση, αλλά αντιθέτως, το τίμημα συμφωνήθηκε εκ νέου, λόγω των ριζικών αλλαγών των οικονομικών συνθηκών της χώρας. Γι' αυτό, άλλωστε, και ο σχετικός όρος του αρχικού συμφωνητικού περί δέσμευσης των πωλητών και εγγύησης αυτών για τον EBITDA καταργήθηκε με το από ιδιωτικό συμφωνητικό, όπου συμφωνήθηκε ότι οι προβλέψεις των πωλητών είναι ενδεικτικές και όχι δεσμευτικές και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος» (παρ.1), καθώς και ότι «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία [...] δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. [...]» (παρ.4). (ΣΤΕ 2820/2014).

Επειδή, με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του ν. 2753/1999 (Α'249) προσετέθη παράγραφος 2 στο άρθρο 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α'151), στην οποία, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 33 του ν. 2778/1999 (Α'295), ορίζονται τα εξής: «Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικό ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπό ή αλλοδαπό. Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της σχετικής δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.».

Σε κάθε περίπτωση, όμως, δεν πρόκειται ούτε για πλήρωση αναβλητικής αίρεσης, διότι τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας δεν εξαρτήθηκαν από μελλοντικό και αβέβαιο γεγονός, καθώς η μεταβίβαση είχε ήδη συντελεσθεί και ολοκληρωθεί με τη σύναψη του αρχικού συμφωνητικού, την παράδοση των μετοχών και την καταβολή του τιμήματος. Η μείωση του τιμήματος δεν ανέτρεψε τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας, ήτοι τη μεταβίβαση, η οποία είχε ολοκληρωθεί από

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).