



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

Καλλιθέα, 15/02/2016

Αριθμός απόφασης: 442

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ), που εδρεύει, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού €416.824,54, πλέον €425.161,03 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, στις πούλησε σε δύο αγοραστές συνολικά 1.330.000 μετοχές της εταιρείας «.....» που είχε στο χαρτοφυλάκιό της έναντι συνολικού τιμήματος €343.000 (150.000 μετοχές x €0,32 και 1.180.000 μετοχές x €0,25). Για την απόδοση του φόρου μεταβίβασης αυτών των μη εισηγμένων στο Χ.Α. μετοχών, η τεκμαρτή αξία πώλησής τους (βάσει άρθρ.13§2 του ν. 2238/1994) υπολογίσθηκε στο ποσό των €1.596.000 επί του οποίου και καταβλήθηκε ο φόρος 5%, ήτοι €79.800. Η προσφεύγουσα, από τις ως άνω δύο συναλλαγές, κατέγραψε στα βιβλία της κέρδος από συμμετοχές ποσού €70.492,49, το οποίο προέκυψε βάσει της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης ποσού €343.000 μείον το κόστος κτήσης των εν λόγω μετοχών όπως αυτό υπολογίσθηκε από την ίδια. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, το εν λόγω κέρδος από την πώληση μετοχών συμψηφίστηκε με ζημίες προηγούμενων χρήσεων, με αποτέλεσμα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος να δηλώσει ζημία €53.174,35 και συνεπώς, να αιτηθεί από τη Δ.Ο.Υ. επιστροφή του φόρου που είχε ήδη αποδώσει ποσού €79.800.

Σύμφωνα με την από οικεία Έκθεση Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος (Φορολογία Εισοδήματος Κινητών Αξιών Άρθρα 13, 54 και 60 του Ν. 2238/1994), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το κόστος κτήσης των μετοχών που πούλησε η προσφεύγουσα και χρησιμοποίησε για τον προσδιορισμό του αντίστοιχου κέρδους και την εγγραφή του στα βιβλία της δεν ήταν το ορθό, καθώς δεν είχε λάβει υπόψιν της το κόστος κάποιων μετοχών που είχαν αποκτηθεί «δωρεάν» από έκδοση μετοχών της από κεφαλαιοποίηση κερδών και αποθεματικών της. Το εν λόγω κόστος κτήσης προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο στο ποσό των €726.556,72.

Κατά τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφό της, ζήτησε διευκρινήσεις από τη Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση του κέρδους από την πώληση των εν λόγω μετοχών, λαμβάνοντας την με αριθμ. πρωτ. σχετική απάντηση, βάσει της οποίας προέβη στην αναμόρφωση του φορολογητέου αποτελέσματος της προσφεύγουσας για το οικείο οικονομικό έτος με την προσθήκη α) της διαφοράς μεταξύ της τεκμαρτής αξίας πώλησης και της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης ($€1.596.000 - €343.000 = €1.253.000$) και β) της διαφοράς μεταξύ της τεκμαρτής αξίας πώλησης και του κόστους κτήσης όπως προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο ($€1.596.000 - €726.556,72 = €869.443,28$).

Συνεπώς, το φορολογητέο αποτέλεσμα της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2011, αναμορφώθηκε από ζημία €53.174,35 σε κέρδος €2.069.268,93, και προέκυψε φόρος €416.824,54 (πλέον του ήδη καταβληθέντος ποσού €79.800) και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας €425.161,03.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και της παρ. 3

του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η οικεία έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας καθώς δεν απάντησε στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και δεν έλαβε πραγματικά υπόψη την Έκθεση Απόψεων – Υπόμνημα που κατέθεσε κατόπιν του από Σημειώματος Διαπιστώσεων.

- Όσον αφορά στην προσθήκη ποσού €1.253.000, η τεκμαρτή αξία πώλησης βάσει άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 2238/1994 χρησιμοποιείται μόνο για τον υπολογισμό του φόρου 5%, ο οποίος αποδίδεται προκαταβολικά σε σχέση με το φόρο εισοδήματος που θα προκύψει στο οικείο οικονομικό έτος, ενώ το «κέρδος» από πώληση μετοχών, δηλαδή το εισόδημα από κινητές αξίας βάσει άρθρου 105 παρ.1 περ. β' του ν. 2238/1994 που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις προκύπτει βάσει της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης και όχι της τεκμαρτής.
- Όσον αφορά στην προσθήκη ποσού €869.443,28, δεν βασίζεται σε νομοθετική διάταξη και καταλήγει σε διπλή φορολόγηση, καθώς το κέρδος όπως εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας έχει ήδη φορολογηθεί. Άλλωστε, το συνολικό ποσό των δύο λογιστικών διαφορών (€2.122.443,28) υπερβαίνει την τεκμαρτή αξία πώλησης των μετοχών (€1.596.000).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε, προβλεπόταν ότι:

«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) Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται.

β) Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων, πριν από τη μεταβίβαση, ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

γ) Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ώστε να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία τριών ισολογισμών συνολικά.

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.

[...] Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101, με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα κέρδη από τις συναλλαγές αυτές φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινήσεις της ΠΟΛ 1052/15.03.2007 «[...] όταν δικαιούχος της υπεραξίας από την πώληση μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο είναι νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, δηλαδή ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμός που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δημόσια ή δημοτική επιχείρηση, εγκατεστημένο στη χώρα μας υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης, με την καταβολή του φόρου 5% δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου του υπόψη εισοδήματος (όπως συμβαίνει με τα φυσικά πρόσωπα, τις προσωπικές εταιρείες τα άλλα πρόσωπα της παρ 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα), αλλά το κέρδος (υπεραξία) από την πώληση των μετοχών υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή, από το φόρο που προκύπτει με βάση τη δήλωση φορολογίας του νομικού προσώπου εκπίπτει το ποσό φόρου 5%, που είχε αποδοθεί στο δημόσιο κατά την πώληση των μετοχών, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την επόμενη παράγραφο του άρθρου αυτού. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τη δήλωση επιστρέφεται. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το από 19.12.2007 και με αριθμ. πρωτ. 1107756/11212/Β0012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 13 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 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. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 13 του ν.2238/1994, που προστέθηκε με την παρ.2 του άρθρου 10 του ν.3522/2006 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2007 και μετά, ορίζεται, ότι όταν δικαιούχοι της υπεραξίας από πώληση των πιο πάνω μετοχών είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 101, με την καταβολή του φόρου 5% ΔΕΝ εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα κέρδη από τις συναλλαγές αυτές φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις. [...]

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτουν τα ακόλουθα, αναφορικά με τα ερωτήματα που μας θέσατε υπόψη.

α. Αν από την πώληση μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο Χ.Α. προέκυψε κέρδος για την πωλήτρια ανώνυμη εταιρία, το εν λόγω κέρδος υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος εκπίπτει ολόκληρο το ποσό του φόρου 5% το οποίο είχε αποδώσει στο δημόσιο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε..

Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει κατά την εκκαθάριση επιστρέφεται σύμφωνα με το άρθρο 109 του Κ.Φ.Ε..

β. Αν από την πώληση των πιο πάνω μετοχών προέκυψε ζημία, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. και ο καταβληθείς φόρος 5% δεν εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, αλλά ούτε και ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας γιατί, ως φόρος εισοδήματος δεν επιτρέπεται η έκπτωση του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε..

γ. Αν εντός της χρήσης από ορισμένες πωλήσεις μετοχών προέκυψε κέρδος και από άλλες ζημία, θα πρέπει να αντιμετωπίζεται τόσο το κέρδος όσο και η ζημία με βάση τα προβλεπόμενα από το νόμο δηλαδή, το μεν κέρδος θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις ενώ για την ζημία θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε..».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. Δ12Β 1150005 ΕΞ 2012/30.10.2012 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος διευκρινίσθηκαν τα εξής: «[...] επειδή ο φόρος, ο οποίος και εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου, έχει καταβληθεί στο μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του συμφωνηθέντος και τεκμαρτού, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τα οριζόμενα στην παρ.2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε., για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, η οποία υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, θα πρέπει να λαμβάνεται το αντίστοιχο (μεγαλύτερο) ποσό πώλησης. Ακόμη, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η κατώτατη πραγματική αξία (τεκμαρτό ποσό) των μετοχών που μεταβιβάζονται είναι μεγαλύτερη της συμφωνηθείσας αξίας, θα πρέπει με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους να γίνεται αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την προσθήκη της διαφοράς μεταξύ των δύο αξιών πώλησης των υπόψη μετοχών. [...]».

Επειδή, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ερώτημα στη Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, το οποίο είχε ως εξής: «Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η το έτος 2010 πώλησε μετοχές της εταιρείας «.....» που είχε στο χαρτοφυλάκιο της έναντι συμφωνηθείσας αξίας €343.000. Για την απόδοση του φόρου μεταβίβασης αυτών των μη εισηγμένων στο Χ.Α. μετοχών, η τεκμαρτή αξία πώλησής τους (βάσει άρθ.13 του ν. 2238/1994) υπολογίσθηκε στο ποσό των €1.596.000 επί του οποίου και καταβλήθηκε ο φόρος 5%, ήτοι €79.800. Η, από την ως άνω πώληση, κατέγραψε στα βιβλία της κέρδος από συμμετοχές ποσού €70.492,49, το οποίο προέκυψε βάσει της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης ποσού €343.000 μείον το κόστος κτήσης των εν λόγω μετοχών όπως αυτό υπολογίσθηκε από την εταιρεία. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το πραγματικό κόστος των μετοχών που πωλήθηκαν υπολογίσθηκε στο ποσό των €726.556,72. Η, συμψηφίζοντας το κέρδος ποσού €70.492,49 με ζημίες προηγούμενων χρήσεων, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 ζητά την επιστροφή του φόρου ποσού €79.800 που κατέβαλε κατά την πώληση των μετοχών. Βάσει των ανωτέρω, παρακαλούμε, στο συντομότερο δυνατό χρόνο, να μας γνωρίσετε ποιο θα έπρεπε να είναι το φορολογητέο κέρδος από την προαναφερόμενη πώληση μετοχών».

Επειδή, επί του ως άνω ερωτήματος, λάβαμε την με αριθμ. πρωτ. εξής απάντηση:

«1. Με την αριθ.1107756/11212/B0012/19.12.2007 διαταγή μας έχει γίνει δεκτό, ότι αν από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α. προέκυψε κέρδος για την πωλήτρια ανώνυμη εταιρεία, το εν λόγω κέρδος υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος εκπίπτει ολόκληρο το ποσό του φόρου 5% το οποίο είχε αποδώσει στο Δημόσιο, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει κατά την εκκαθάριση επιστρέφεται, σύμφωνα με το άρθρο 109 του Κ.Φ.Ε. Αν από την πώληση των πιο πάνω μετοχών προέκυψε ζημία, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. και ο καταβληθείς φόρος 5% δεν εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, αλλά ούτε και ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας γιατί, ως φόρος εισοδήματος δεν επιτρέπεται η έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι επειδή ο φόρος, ο οποίος και εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου, έχει καταβληθεί στο μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του συμφωνηθέντος και τεκμαρτού, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τα οριζόμενα στην παρ.2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε., για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, η οποία υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, θα πρέπει να λαμβάνεται το αντίστοιχο (μεγαλύτερο) ποσό πώλησης. Ακόμη, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η κατώτατη πραγματική αξία (τεκμαρτό ποσό) των μετοχών που μεταβιβάζονται είναι μεγαλύτερη της συμφωνηθείσας αξίας, θα πρέπει με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους να γίνεται αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την προσθήκη της διαφοράς μεταξύ των δύο αξιών πώλησης των υπόψη μετοχών.

3. Όπως μας γνωρίσατε με το σχετικό έγγραφό σας, στο πλαίσιο εξέτασης της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ως καθολικού διαδόχου της απορροφηθείσας εταιρείας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η εταιρεία το έτος 2010 μεταβίβασε (πούλησε) μετοχές μη εισηγμένες στο Χ.Α. της εταιρείας που είχε στο χαρτοφυλάκιό της έναντι συμφωνηθείσας αξίας 343.000 ευρώ. Για την απόδοση του φόρου μεταβίβασης των εν λόγω μετοχών η τεκμαρτή αξία πώλησης (κατώτατη πραγματική αξία) υπολογίστηκε στο ποσό του 1.596.000 ευρώ επί του οποίου καταβλήθηκε ο φόρος (5%), ήτοι 79.800 ευρώ.

β) Από την παραπάνω πώληση η εταιρεία κατέγραψε στα βιβλία της κέρδος από συμμετοχές ύψους 70.492,49 ευρώ, το οποίο προέκυψε με βάση την συμφωνηθείσα αξία πώλησης (343.000 ευρώ) μείον το κόστος κτήσης των εν λόγω μετοχών, όπως αυτό υπολογίστηκε από την εταιρεία.

γ) Με την οικεία έκθεση ελέγχου το πραγματικό κόστος κτήσης των εν λόγω μετοχών υπολογίστηκε στο ποσό των 726.556,72 ευρώ, ενώ η εταιρεία, η οποία συμψήφισε το παραπάνω κέρδος (70.492,49 ευρώ) με ζημίες προηγούμενων χρήσεων, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 (χρήση 2010) αιτείται την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου (79.800 ευρώ).

4. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι το φορολογητέο κέρδος από την πώληση των εν λόγω μετοχών αποτελεί η διαφορά μεταξύ της τεκμαρτής αξίας και της αξίας κτήσης αυτών, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ήτοι $1.596.000 - 726.556,72 = 869.443,28$ ευρώ. Κατά συνέπεια, θα έπρεπε, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, να γίνει αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της εταιρείας..... με την προσθήκη της παραπάνω διαφοράς (869.443,28 ευρώ) μείον το κέρδος το οποίο δηλώθηκε από την εταιρεία (70.492,49 ευρώ), ήτοι $869.443,28 - 70.492,49 = \underline{798.950,79 \text{ ευρώ}}$.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι το φορολογητέο κέρδος (υπεραξία) από την πώληση των εν λόγω μετοχών δεν είναι το δηλωθέν από την προσφεύγουσα ποσό των €70.492,49, αλλά προσδιορίζεται από την τεκμαρτή αξία πώλησης (€1.596.000) μείον το κόστος κτήσης των μετοχών βάσει ελέγχου (€726.556,72), δηλαδή προσδιορίζεται στο ποσό των €869.443,28, συνεπώς το φορολογητέο αποτέλεσμα της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2011 πρέπει να αναμορφωθεί με την προσθήκη ποσού €798.950,79 (869.443,28 – 70.492,29).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (διακρ. τίτλο «.....») (ΑΦΜ), και συγκεκριμένα τροποποιούμε την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 αναμορφώνοντας το φορολογητέο αποτέλεσμα της προσφεύγουσας με την προσθήκη ποσού €798.950,79.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσά σε ευρώ (€)	Βάσει Δήλωσης [1]	Βάσει ελέγχου [2]	Διαφορά ελέγχου [3] = [2] – [1]	Βάσει Δ.Ε.Δ. [4]	Διαφορά Δ.Ε.Δ. [5] = [4] – [1]
Φορολογητέα κέρδη/(ζημίες)	(53.174,35)	2.069.268,93	2.122.443,28	745.776,44	798.950,79
Φόρος που αναλογεί [24%]	0,00	496.624,54	496.624,54	178.986,35	178.986,35
Φόρος που προκαταβλήθηκε		(79.800,00)	(79.800,00)	(79.800,00)	(79.800,00)
Χρεωστικό υπόλοιπο		416.824,54	416.824,54	99.186,35	99.186,35
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (51 μήνες x 2%)		425.161,03	425.161,03	101.170,07	101.170,07
ΣΥΝΟΛΟ		841.985,58	841.985,58	200.356,42	200.356,42

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).