



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 22.09.20

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμ. Απόφασης 1801

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-5-20)

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.03.20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου κοινότητας κατά της υπ' αριθ'/20

αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, επί της με αριθμ. Πρωτ/2019 αίτησης σχετικά με την εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 20.03.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.03.20 και με αρθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του», με Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την από 6-8-2013 σύμβαση αγοράς μετοχών, που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, με αριθμό κατάθεσης/2013, ο προσφεύγων αγόρασε το 50% των μετοχών της Εταιρίας, από τον αδελφό του του και της, κάτοικο επίσης Δήμου, αντί τιμήματος 4.900.000 € εκ των οποίων ποσό 3.150.000,00 € πιστώθηκε να καταβληθεί σε δώδεκα (12) άτοκες δόσεις, εκ των οποίων έξη (6) ετήσιες δόσεις των 175.000,00 €, καταβλητέες την 15^η Σεπτεμβρίου εκάστου έτους, και έξη (6) ετήσιες δόσεις των 350.000,00 €, καταβλητέες την 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους, ώστε ολόκληρη η πιστωθείσα ετήσια δόση για κάθε έτος ανερχόταν σε 525.000,00 €

2. Με βάση το ανωτέρω συμφωνητικό ο προσφεύγων υποχρεούτο να καταβάλει στον πωλητή αδελφό του, κατά το έτος 2018, τα κατωτέρω ποσά: 1) το ποσό των 175,000,00 € την 15-9-2018 και 2) το ποσό των 350.000,00 € την 31-12-2018, πλην όμως, σύμφωνα με τον ρητό όρο αρθ.3 της ανωτέρω σύμβασης, σε περίπτωση πρόσκαιρης οικονομικής του αδυναμίας, είχε το δικαίωμα να μεταφέρει την πληρωμή εκάστης των ανωτέρω δόσεων, κατά δέκα πέντε (15) ημέρες, χωρίς να καθίσταται ο προσφεύγων υπερέμμερος.

3- Με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων κατέβαλε εμπρόθεσμα, την 16-9-2018, την πρώτη ετήσια δόση των 175.000,00 €, και την δεύτερη ετήσια δόση της 31-12-2018, μετά την πάροδο 15 ημερών, ήτοι την 16-1-2019 από την λήξη της προθεσμίας καταβολής της δόσης που ήταν η 31.12.18, επικαλούμενος τον όρο 3 της ανωτέρω σύμβασης. Για αμφότερες τις πληρωμές εκδόθηκε κατόπιν αίτησης του αντίστοιχη τραπεζική επιταγή από την

4. Στην συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθ' δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2018, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ με την οποία δήλωσε ως δαπάνη έτους 2018 για την αγορά των ανωτέρω μετοχών, το ποσό των 525.000,00 €, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ' ειδοποίησης/20 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με οφειλόμενο ποσό πληρωμής 174.598,48 €.

Μετά την έκδοση της ως άνω πράξης ο προσφεύγων υπέβαλε στην ίδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθ' πρωτ./19 αίτηση με συνημμένη σ' αυτήν τροποποιητική φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2018, αιτούμενος μ' αυτήν την διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 επικαλούμενος την αιτιολογία ότι η δεύτερη δόση της 31-12-2018 καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στον πωλητή-αδελφό του την 16-1-2019, δηλαδή το επόμενο φορολογικό έτος λόγω πρόσκαιρης οικονομικής του αδυναμίας. Προς απόδειξη των ανωτέρω ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την τροποποιητική του δήλωση ταυτόχρονα τις δυο πληρωμές του για την εξόφληση του οφειλόμενου τιμήματος των ανωτέρω μετοχών, έτους 2018, δηλαδή τόσο την με αριθμό τραπεζική επιταγή, έκδοσης της, με ημερομηνία έκδοσης 17-9-2018, ποσού 175.000,00 €, όσο και την με αριθμό τραπεζική επιταγή, έκδοσης της ίδιας τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης 16-1-2019, ποσού 350.000,00 €.

Μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης η Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ γνωστοποίησε με το υπ' αριθ' πρωτ./20 έγγραφο της στον προσφεύγοντα ότι δεν κάνει δεκτή την υποβληθείσα απ' αυτόν τροποποιητική δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

ισχυριζόμενη ότι: α)δεν είχε πρόσβαση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από τους οποίους θα επιβεβαίωνε ότι δεν υπήρξαν άλλες καταβολές ποσών για αγορά μετοχών εντός του 2018 εκτός αυτής των 175.000,00 €

β) Από κανένα σημείο της διαδικασίας δεν προκύπτει ότι η καταβολή των 350.000,00 € την 16.01.19 αφορά συμβατική υποχρέωση του προσφεύγοντος για το έτος 2018 που εξοφλήθηκε εκπρόθεσμα άτοκα εντός του 2019 ή τυχόν υποχρέωση του για το έτος 2019 αρνούμενη έτσι την πραγματοποίηση της εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Κατά του ως άνω απορριπτικού εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Φορολογούσα Αρχή την υπ' αριθ' πρωτ./10.03.20 ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας τους κατωτέρω νόμιμους και βάσιμους λόγους:

1) Η διενέργεια κάθε δαπάνης λαμβάνεται υπόψη και υπολογίζεται κατά τον πραγματικό χρόνο διενέργειας της και καταβολής του αντιστοίχου χρηματικού ποσού.

Στην υπό κρίση περίπτωση, είναι προφανές ότι ο χρόνος της καταβολής του ανωτέρω χρηματικού ποσού, και διενέργειας της σχετικής δαπάνης, των 350.000,00 €, δεν είναι η 31.12.18 όπως εκ παραδρομής δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στην φορολογική του δήλωση, αλλά η 16-1-2019, όπως αποδεικνύεται από το φωτοαντίγραφο της τραπεζικής επιταγής, έκδοσης της, με ημερομηνία έκδοσης 16.01.19, ποσού 350.000,00 €, επί του σώματος της όποιας υπάρχει την ίδια ημέρα (16-1-2019) η απόδειξη παραλαβής της από τον του, (γιο του πωλητή), ο οποίος παρέλαβε για λογαριασμό του πωλητή

Το γεγονός αυτό, δηλαδή ο χρόνος καταβολής αποδεικνύεται επίσης και από την χορηγηθείσα στον προσφεύγοντα, μεταγενέστερα, απόδειξη παραλαβής της ανωτέρω επιταγής, και εξοφλητικής απόδειξης, με ημερομηνία επίσης 16-1-2019, από τον ίδιο τον πωλητή

2. Η αιτία πληρωμής του ανωτέρω χρηματικού ποσού αποδεικνύεται από το προσκομιζόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο γνώριζε η Φορολογική

Αρχή, αφού είχε κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, με αριθμό κατάθεσης/2013, σε κάθε δε περίπτωση δεν ζητήθηκε η προσκόμισή του στην Φορολογούσα Αρχή.

3. Ο πωλητής, παράλληλα υπέβαλε την από 9-3-2020 τροποποιητική Δήλωση Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2018, δηλώνοντας και αυτός ως τίμημα πώλησης των μετοχών του, για το έτος 2018, μόνον το ποσό των 175.000,00€, αφαιρώντας από αυτήν το επίδικο ποσό των 350.000,00 €.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **28 § 2** του ν. **4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου **64** του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου **63 § 6** του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα ακόλουθα: Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η

πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, η έκδοση της πράξης στηρίχθηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθ' δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2018, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ με την οποία δήλωσε μεταξύ άλλων στον Κωδ. Αρθ. 743 «δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων κ.λπ.», το ποσό των 525.000,00 €, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με α/α ειδοποίησης/20 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με οφειλόμενο ποσό πληρωμής 174.598,48 €.

Επειδή στην συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε στην ίδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθ' πρωτ. /19 αίτηση με συνημμένη σ' αυτήν τροποποιητική φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2018, με την οποία δήλωνε στον Κωδ. Αρθ. 743 «δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων κ.λπ.» ποσού 175.000,00 € αιτούμενος μ' αυτήν την διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Το ως άνω ποσό καταβλήθηκε την 17.09.18 προσκομίζοντας ταυτόχρονα στην Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ την με αριθμό τραπεζική επιταγή, έκδοσης της, με ημερομηνία

έκδοσης 17-9-2018, ποσού 175.000,00 € καθώς επίσης και σχετική ενυπόγραφη εξοφλητική απόδειξη με την οποία βεβαιώνονται τα παραπάνω.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δεύτερη δόση που έπρεπε να καταβληθεί βάσει του συναφθέντος συμφωνητικού πώλησης την 31-8-2018 καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στον πωλητή-αδελφό του, την 16-1-2019, δηλαδή το επόμενο φορολογικό έτος λόγω πρόσκαιρης οικονομικής του αδυναμίας συνυποβάλλοντας με την τροποποιητική του δήλωση ταυτόχρονα την με αριθμό τραπεζική επιταγή, έκδοσης της ίδιας τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης 16-1-2019, ποσού 350.000,00 € καθώς και σχετική ενυπόγραφη εξοφλητική απόδειξη με την οποία βεβαιώνονται τα παραπάνω.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή με το υπ' αριθ' πρωτ./20 έγγραφο της γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα ότι δεν κάνει δεκτή την υποβληθείσα απ' αυτόν τροποποιητική δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ισχυριζόμενη ότι: α) δεν είχε πρόσβαση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από τους οποίους θα επιβεβαίωνε ότι δεν υπήρξαν άλλες καταβολές ποσών για αγορά μετοχών εντός του 2018 εκτός αυτής των 175.000,00 €

β) Από κανένα σημείο της διαδικασίας δεν προκύπτει ότι η καταβολή των 350.000,00 € την 16.01.19 αφορά συμβατική υποχρέωση του προσφεύγοντος για το έτος 2018 που εξοφλήθηκε εκπρόθεσμα άτοκα εντός του 2019 ή τυχόν υποχρέωση του για το έτος 2019 αρνούμενη έτσι την πραγματοποίηση της εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου **15 § 3** του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα ακόλουθα: Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που

προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή(αρμόδια Δ.Ο.Υ.), είχε την δυνατότητα μέσω του Α.Σ.Μ.Τ.Λ. εκδίδοντας σχετική εντολή να ελέγχει τους λογαριασμούς του προσφεύγοντος και να διαπιστώσει το χρόνο είσπραξης της εν λόγω επιταγής με διασταυρωτικό έλεγχο, ώστε να αποφανθεί για την ακριβή ημερομηνία είσπραξης αυτής, πράγμα το οποίο δεν έκανε.

Επειδή πρέπει να γίνουν όλες οι απαραίτητες έρευνες σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./12.02.20 ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με **Α.Φ.Μ:**, κατά της υπ' αριθ' πρωτ./20 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί στις απαραίτητες ενέργειες σύμφωνα με τα παραπάνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙ ΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.