



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29 /10 /2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3926

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. 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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 173.800,82 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας 86.900,41 € και εισφοράς αλληλεγγύης 46.346,88 €, ήτοι συνολικό ποσό **307.048,11 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 14/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής/2020).

Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, ο προσφεύγων υπήρξε ομόρρυθμο μέλος κατά ποσοστό 50% και διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. Εντός του κρινόμενου έτους και συγκεκριμένα στις 15/12/2014, έλαβε χώρα μεταβίβαση ποσοστού 20% των εταιρικών μεριδίων που κατείχε ο προσφεύγων, ωστόσο ο τελευταίος **δε συμπλήρωσε κανένα ποσό** ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου στον κωδ. 829 “Κέρδος από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής” της υποβληθείσας ΔΦΕ για το επίμαχο έτος.

Ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμόν/2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με το οποίο ζητούσε την προσκόμιση φύλλου υπολογισμού υπεραξίας μεταβίβασης. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σχετικά.

Παράλληλα, ο έλεγχος απέστειλε στην εταιρεία «.....» το υπ' αριθμόν/2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 15 του Ν. 4174/2013. Η τελευταία ανταποκρίθηκε μέσω των υπ' αριθμόν/2020,/2020 και/2020 απαντήσεων-υπομνημάτων της, ενώ παράλληλα, ως απάντηση στο υπ' αριθμόν/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, κατέθεσε στον έλεγχο τα υπ' αριθμόν/2020,/2020 και/2020 υπομνήματα.

Ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του, προέβη σε υπολογισμό του εισοδήματος από υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής για τον προσφεύγοντα ως εξής:

Ανάλυση	Ποσό (€)
Αξία αναπόσβεστων παγίων	2.641.087,25
(+) Συνολικά ταμειακά διαθέσιμα	4.333.119,72
(-) Υποχρεώσεις	-980.846,18
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΗΝ 15/12/2014 (Α)</u>	<u>5.993.360,79</u>
 Αξία εταιρικού κεφαλαίου	 200.000,00
 <u>ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΘΕΝΤΟΣ ΜΕΡΙΔΙΟΥ (200.000 * 20%) (Α)</u>	 <u>40.000,00</u>
 Τιμή πώλησης βάσει σύμβασης	 40.000,00
Τιμή πώλησης βάσει Ιδίων Κεφαλαίων ((Α) * 20%)	1.198.672,16
<u>ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΘΕΝΤΟΣ ΜΕΡΙΔΙΟΥ (το μεγαλύτερο από τα ανωτέρω) (Β)</u>	<u>1.198.672,16</u>
 ΥΠΕΡΑΞΙΑ (Γ)=(Β)-(Α)	 1.158.672,16

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα ορθά μεγέθη ενεργητικού και παθητικού της εταιρείας, καθώς και ότι υπέπεσε σε παρερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας αναφορικά με συγκεκριμένα οικονομικά μεγέθη αυτής, ισχυριζόμενος ότι ο ορθός υπολογισμός της υπεραξίας και του φόρου είναι ο εξής:

Ανάλυση	Ποσό (€)
Αξία αναπόσβεστων παγίων	2.599.984,79
(+) Συνολικά ταμειακά διαθέσιμα	3.076.305,03
(-) Υποχρεώσεις	-4.384.077,62
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΗΝ 15/12/2014 (α)</u>	<u>1.292.212,20</u>
 Αξία εταιρικού κεφαλαίου	 200.000,00
 <u>ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΘΕΝΤΟΣ ΜΕΡΙΔΙΟΥ (200.000 * 20%) (Α)</u>	 <u>40.000,00</u>
 Τιμή πώλησης βάσει σύμβασης	 40.000,00
Τιμή πώλησης βάσει Ιδίων Κεφαλαίων ((α) * 20%)	258.442,44
<u>ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΘΕΝΤΟΣ ΜΕΡΙΔΙΟΥ (το μεγαλύτερο από τα ανωτέρω) (Β)</u>	<u>258.442,44</u>
 ΥΠΕΡΑΞΙΑ (Γ)=(Β)-(Α)	 218.442,44

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 4172/2013:

«1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

- α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,
- β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),
- γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
- δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
- ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.

Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

...

3. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.

4. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές.

Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο.

Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο.

Ως τιμή κτήσης για τίτλους που έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, λαμβάνεται η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν.

Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνονται υπόψη οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. Σε περίπτωση διαδοχικών αποκτήσεων τίτλων, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών.

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1032/2015 διευκρινίστηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

«...

Στη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης που τηρεί απλογραφικά βιβλία, ως τιμή πώλησης και κτήσης θα λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Η τιμή κτήσης εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί, θα θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Ειδικότερα και ενδεικτικά, στοιχεία της ατομικής επιχείρησης κατά το έτος μεταβίβασης και κατά το έτος έναρξης εργασιών, όπως πάγια της επιχείρησης, αποθέματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις κλπ., συμβάλλουν στην εκτίμηση του προσδιορισμού της αξίας πώλησης και κτήσης της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, κατά τον έλεγχο από τη Φορολογική Αρχή. Η υπεραξία από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, αφορά όχι την καθ' αυτό πώληση των παγίων και εμπορευμάτων στο νέο ιδιοκτήτη καθόσον αυτά σε κάθε περίπτωση, αποτελούν ακαθάριστα έσοδα του μεταβιβαζόντος. Ευνόητο, ότι σε περίπτωση αποσβεσμένων παγίων στοιχείων της επιχείρησης, ολόκληρο το τίμημα της πώλησης αποτελεί φορολογητέο έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η υπεραξία εν προκειμένω, αντιστοιχεί στην άυλη αξία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια, φήμη και πελατεία κ.λπ., και φορολογείται με συντελεστή 15%, ενώ δεν αφορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

...

Προκειμένου για μεταβιβάσεις τίτλων (μετοχών, μεριδίων ΕΠΕ, μεριδίων προσωπικών εταιριών, κλπ.) μη εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, ως τιμή πώλησης θα λαμβάνεται αυτή που δηλώνεται από τους συναλλασσόμενους και αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο μεταβίβασης. Ως τιμή κτήσης, θα λαμβάνεται η χαμηλότερη μεταξύ αυτής που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων.

...

Ως ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, θα λαμβάνονται τα κεφάλαια όπως προκύπτουν από το καταστατικό ίδρυσης της εταιρείας και τις τροποποιήσεις αυτού. Επίσης, θα λαμβάνονται υπόψη τυχόν αγορές παγίων, επιδοτήσεις οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στην αξία κτήσης των παγίων και στην κάλυψη λοιπών δαπανών, καθώς και

λοιπά στοιχεία που αποδεικνύουν την αύξηση του κεφαλαίου και για τα οποία η εταιρία δεν έχει προβεί σε τροποποίηση καταστατικού. Τα παραπάνω αποτελούν σε κάθε περίπτωση αντικείμενο ελέγχου της εκάστοτε αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή με το Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ 1117344 ΕΞ 2017 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης διευκρινίστηκε ότι:

«...»

3. Με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), διευκρινίστηκε ότι τα λογιστικά βιβλία καθώς και άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.

4. Σε εφαρμογή των ανωτέρω και ειδικότερα, για την εξεύρεση των ιδίων κεφαλαίων (καθαρής θέσης) της επιχείρησης που τηρεί απλογραφικά βιβλία και συνεπώς αυτά δεν αποτυπώνονται σε λογαριασμούς, η άντλησή τους γίνεται έμμεσα από τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις (περιλαμβανομένων των προβλέψεων) της επιχείρησης έστω και αν αυτά παρακολουθούνται εξωλογιστικά. Έτσι, ο προσδιορισμός των ιδίων κεφαλαίων επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία θα είναι ανάλογος των ιδίων κεφαλαίων επιχειρήσεων με διπλογραφικά βιβλία που προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς. Το άθροισμα παγίων (μείον αποσβεσμένα - απομειωμένα), αποθεμάτων, απαιτήσεων, προκαταβολών και εσόδων εισπρακτέων, επενδύσεων σε χρηματοοικονομικά στοιχεία, ταμειακών διαθεσίμων και λοιπών στοιχείων, συνιστά το σύνολο του ενεργητικού της επιχείρησης, από το οποίο αν αφαιρεθούν οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν προβλέψεις, προκύπτουν τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013 και αν η τιμή πώλησης των μερίδων που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης είναι υψηλότερη από τα ίδια κεφάλαια λαμβάνεται υπόψη αυτή.

5. Σύμφωνα με τα πιο πάνω εκτεθέντα, επειδή η επιχείρηση από τη σύστασή της με την πορεία των εργασιών της και την όλη δραστηριότητά της, δημιουργεί φήμη και πελατεία καθώς και ίδια κεφάλαια, χωρίς να υποχρεούται σε τυπική αύξηση του αρχικού εταιρικού κεφαλαίου κατά τη μεταβίβαση των εταιρικών μερίδων με επαχθή αιτία (πώληση), για να υπολογισθεί η υπεραξία ως διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής κτήσης αυτών λαμβάνονται υπόψη τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που λόγω απλογραφικών βιβλίων νοούνται ως η διαφορά μεταξύ ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της εταιρείας.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, κατά την πώληση των μερίδων προσωπικής εταιρείας ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με απλογραφικά βιβλία, θα ληφθεί υπόψη η αξία των απούλητων διαμερισμάτων που βρίσκονται στην κατοχή της εταιρείας για τον υπολογισμό της υπεραξίας, καθόσον αυτά αποτελούν εμπορεύσιμα στοιχεία της επιχείρησης (αποθέματα) όπως και τα οικοπέδα - γαίες στα οποία προορίζονταν να ανεγερθούν οικοδομές προς πώληση».

Επειδή εν προκειμένω, ο διαφορετικός υπολογισμός της υπεραξίας μεταξύ του ελέγχου και του προσφεύγοντος, οφείλεται στην αναγνώριση διαφορετικών μεγεθών αναφορικά με τα στοιχεία ενεργητικού (πάγια και ταμειακά διαθέσιμα) και υποχρεώσεις της εταιρείας «.....» ως κάτωθι:

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Επειδή η διαφορά οφείλεται στο πάγιο με την περιγραφή «.....».

Επειδή κατά το στάδιο του ελέγχου, είχε τεθεί στη διάθεση του ελέγχου κατάσταση ακινήτων, βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για κάθε οικοδομή, αντίγραφα συμβολαίων, καθώς και Μητρώο Παγίων, από όπου προέκυπτε αναπόσβεστη αξία για το εν λόγω ακίνητο ύψους 1.859.842,06 €, η οποία και έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων συντάσσει νέο πίνακα παγίων της εταιρείας, όπου η αναπόσβεστη αξία για το εν λόγω ακίνητο ανέρχεται σε 1.818.739,60 €. **Επειδή** ο προσφεύγων, δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν την ανωτέρω απόκλιση.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι η ορθή αξία των παγίων στοιχείων ενεργητικού ανέρχεται σε **2.641.087,25 €**, όπως δηλαδή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Ταμειακά διαθέσιμα

Επειδή η διαφορά οφείλεται στο υπόλοιπο του λογαριασμού με IBAN κατά την 15/12/2014.

Επειδή κατά το στάδιο του ελέγχου, είχε τεθεί στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφο κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού, από όπου προκύπτει ότι **στις 15/12/2014 το υπόλοιπο ανερχόταν σε 20.616,29 €**.

Επειδή ο έλεγχος, διαπίστωσε ότι μεταξύ των κινήσεων του λογαριασμού που έλαβαν χώρα την 15/12/2014, ήταν και μεταφορά σε λογαριασμό τρίτων (..... &) του ποσού των 2.940.000,00 €.

Επειδή από το ανωτέρω ποσό, ο έλεγχος έκρινε ότι για επιμέρους ποσό ύψους 1.193.814,69 € **δεν αιτιολογήθηκε** η μεταφορά του στο λογαριασμό των τρίτων προσώπων και κατά συνέπεια, δεν έκανε δεκτή τη μείωση του υπολοίπου του λογαριασμού της εταιρείας κατά το ποσό αυτό.

Επειδή το υπόλοιπο ενός τραπεζικού λογαριασμού σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή είναι **θέμα πραγματικό και αδιαμφισβήτητο**, ενώ αντικείμενο του παρόντος ελέγχου είναι αποκλειστικά ο προσδιορισμός του ακριβούς ύψους του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της εταιρείας, προκειμένου για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι η ορθή αξία των ταμειακών διαθεσίμων ανέρχεται σε **3.076.305,03 €**, όπως δηλαδή προσδιορίστηκε από τον προσφεύγοντα.

Βραχυπρόθεσμα δάνεια

Επειδή η διαφορά οφείλεται στο ότι ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει σχετική υποχρέωση ύψους 16.447,31 € κατά την 15/12/2014.

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο κινήσεων λογαριασμού δανείου, από όπου προκύπτει ότι **στις 15/12/2014 το υπόλοιπο ανερχόταν όντως σε 16.447,31 €**, το οποίο ωστόσο ήταν **χρεωστικό και όχι πιστωτικό**.

Επειδή συνεπώς δεν υφίσταται σχετική υποχρέωση της εταιρείας κατά την επίμαχη ημερομηνία, αλλά αντιθέτως απαίτηση.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι το ποσό των **16.447,31 €** αποτελεί τμήμα του συνολικού **ενεργητικού** της εταιρείας για σκοπούς υπολογισμού της υπεραξίας.

Φόρος εισοδήματος

Επειδή η διαφορά οφείλεται στο ότι ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης ύψους 1.499.112,67 € κατά την 15/12/2014, που αφορά στο ποσό που βεβαιώθηκε κατά την υποβολή της 3ης τροποποιητικής ΔΦΕ στις 29/11/2018.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να αναγνωριστεί η σχετική υποχρέωση κατά την 15/12/2014, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ ΕΞ 2017 έγγραφο, στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις, ενώ τονίζει ότι σε επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί πρόβλεψη υποχρέωσης κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, η οποία καταχωρείται με εγγραφή ισολογισμού.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1032/2015, «Ως ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θα λαμβάνονται τα ίδια κεφάλαια όπως αυτά εμφανίζονται στο τελευταίο πριν την ημερομηνία μεταβίβασης μηνιαίο ισοζύγιο της επιχείρησης. Τυχόν εγγραφές που έχουν γίνει μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης στους λογαριασμούς αυτούς λαμβάνονται υπόψη».

Επειδή με βάση το ανωτέρω, σε περίπτωση που η εταιρεία τηρούσε διπλογραφικά βιβλία, θα λαμβανόταν υπόψη το μηνιαίο ισοζύγιο του Νοεμβρίου 2014, καθώς και όλες οι εγγραφές μέχρι και την 15/12/2014.

Επειδή ωστόσο, είναι προφανές ότι στο διάστημα αυτό δε θα είχε λάβει χώρα εγγραφή ισολογισμού, δεδομένου ότι αυτές λαμβάνουν χώρα με ημερομηνία κλεισίματος χρήσης (31/12).

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι **ορθώς δεν αναγνωρίστηκε** από τον έλεγχο ως υποχρέωση το ποσό των 1.499.112,67 €.

Πρόστιμα αυθαιρέτων

Επειδή η διαφορά οφείλεται στο ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης ύψους 125.612,63 € κατά την 15/12/2014, που αφορά σε πρόστιμα που ήταν βεβαιωμένα αλλά δεν είχαν ακόμα εξοφληθεί, λόγω του ότι ο προσφεύγων είχε προσκομίσει μία απλή λίστα με τα πρόστιμα.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τα σχετικά υποστηρικτικά στοιχεία (δηλώσεις τακτοποίησης του Ν. 4178/2013).

Επειδή ο έλεγχος, στην Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, τονίζει ότι «Οι δηλώσεις που προσκομίζει ο προσφεύγων στην παρούσα προσφυγή δεν είχαν υποβληθεί στα πλαίσια του ελέγχου. Αν είχαν υποβληθεί ο έλεγχος θα αναγνώριζε ως υφιστάμενες υποχρεώσεις τα πρόστιμα αυθαιρέτων που όφειλε και δεν είχε αποπληρώσει η εταιρεία κατά την 15/12/2014 βάσει των σχετικών υποβληθεισών δηλώσεων».

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι **θα πρέπει να αναγνωρισθεί** ως υποχρέωση το ποσό των 125.612,63 €.

Υποχρεώσεις προς εταίρους

Επειδή η διαφορά οφείλεται στο ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης προς τους εταίρους της εταιρείας (τον προσφεύγοντα και την συνολικού ύψους 1.759.207,33 € κατά την 15/12/2014, που αφορά σε μη αναληφθέντα κέρδη.

Επειδή το ανωτέρω ποσό προκύπτει από τον κάτωθι υπολογισμό που προσκομίζει ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

Έτη	Φορολογητέα κέρδη ΟΕ	Φόρος Εισοδήματος ΟΕ	Κέρδη προς διανομή
2007 έως 2013	1.706.156,48	248.471,01	1.457.685,47
2014 (έως 15/12)	4.711.415,53	1.499.112,67	3.212.302,86
Σύνολα	6.417.572,01	1.747.583,68	4.669.988,33
Ποσά που εκταμιεύθηκαν προς τους εταίρους την 15/12			2.910.781,00
Υπόλοιπο υποχρεώσεων προς εταίρους την 15/12			1.759.207,33

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1223/2015 «Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική

ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση».

Επειδή βάσει του ανωτέρω, προκύπτει ότι δε δύναται να αναγνωρισθεί υποχρέωση της εταιρείας για διανομή κερδών που αφορούν στη χρήση 2014 πριν επέλθει η ημερομηνία κλεισίματος της χρήσης (31/12/2014).

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι η εταιρεία στις 15/12/2014 όφειλε στους εταίρους της το σύνολο των μη αναληφθέντων κερδών από τη σύστασή της.

Επειδή συνεπώς, ο ανωτέρω υπολογισμός του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Έτη	Φορολογητέα κέρδη ΟΕ	Φόρος Εισοδήματος ΟΕ	Κέρδη προς διανομή
2007 έως 2013	1.706.156,48	248.471,01	1.457.685,47
2014 (έως 15/12)	0,00	0,00	0,00
Σύνολα	1.706.156,48	248.471,01	<u>1.457.685,47</u>
Ποσά που εκταμιεύθηκαν προς τους εταίρους την 15/12			2.910.781,00
Υπόλοιπο υποχρεώσεων προς εταίρους την 15/12			-1.453.095,53

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το προκύπτον ποσό είναι αρνητικό, με την παρούσα κρίνεται ότι δεν υφίσταται σχετική υποχρέωση κατά την 15/12/2014.

Συμπερασματικά, κατόπιν όλων των ανωτέρω, το εισόδημα του προσφεύγοντος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου προσδιορίζεται με βάση την παρούσα ως εξής:

Ανάλυση	Ποσό (€)
Αξία αναπόσβεστων παγίων	2.641.087,25
(+) Συνολικά ταμειακά διαθέσιμα	3.076.305,03
(+) Χρεωστικό υπόλοιπο δανείου (απαίτηση)	16.447,31
(-) Υποχρεώσεις βάσει ελέγχου	-980.846,18
(-) Υποχρεώσεις από πρόστιμα αυθαιρέτων	-125.612,63
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΗΝ 15/12/2014 (Α)</u>	<u>4.627.380,78</u>
 Αξία εταιρικού κεφαλαίου	 200.000,00
<u>ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΘΕΝΤΟΣ ΜΕΡΙΔΙΟΥ (200.000 * 20%) (Α)</u>	<u>40.000,00</u>
 Τιμή πώλησης βάσει σύμβασης	 40.000,00
Τιμή πώλησης βάσει Ιδίων Κεφαλαίων ((Α) * 20%)	925.476,16
<u>ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΘΕΝΤΟΣ ΜΕΡΙΔΙΟΥ (το μεγαλύτερο από τα ανωτέρω) (Β)</u>	<u>925.476,16</u>
 ΥΠΕΡΑΞΙΑ (Γ)=(Β)-(Α)	 885.476,16

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ. /2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	69,85 €	69,85 €	69,85 €	- €
Μισθωτή εργασία	33.300,00 €	33.300,00 €	33.300,00 €	- €
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	- €	1.158.672,16 €	885.476,16 €	885.476,16 €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	3.372,93 €	3.372,93 €	3.372,93 €	- €
Σύνολο	36.742,78 €	1.195.414,94 €	922.218,94 €	885.476,16 €
Φόρος που αναλογεί				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	10,48 €	10,48 €	10,48 €	- €
Μισθωτή εργασία	8.156,00 €	8.156,00 €	8.156,00 €	- €
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	- €	173.800,82 €	132.821,42 €	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	876,96 €	876,96 €	876,96 €	- €
Σύνολο	9.043,44 €	182.844,26 €	141.864,86 €	132.821,42 €
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε	6.758,39 €	6.758,39 €	6.758,39 €	- €
(-) Μειώσεις από το φόρο	870,00 €	870,00 €	870,00 €	
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	94,60 €	94,60 €	94,60 €	
Υπόλοιπο φόρου	1.509,65 €	175.310,47 €	134.331,07 €	132.821,42 €
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		86.900,41 €	66.410,71 €	66.410,71 €
Εισφορά αλληλεγγύης	38.378,54 €	84.725,42 €	73.797,58 €	35.419,05 €
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.930,20 €	2.930,20 €	2.930,20 €	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Συνολικό ποσό για καταβολή	43.468,39 €	350.516,51 €	278.119,57 €	234.651,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		307.048,12 €	234.651,18 €	

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.