



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 02/01/2024

Αριθμός απόφασης: 3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, και του, με την ιδιότητα του συζύγου της πρώτης και συνελεγχόμενου (σε βάρος του οποίου δεν καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος), κατοίκων, κατά της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Το με αριθμ. πρωτ. υπόμνημα των προσφευγόντων, καθώς και το από έγγραφό τους.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 223.389,37 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 22.389,37 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 149.292,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 395.575,60 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η οποία συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθμ. εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δε δήλωσε ορθά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 την προκύπτουσα υπεραξία από τη μεταβίβαση ποσοστού 38,3% (2.039.000 μετοχές) της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείαςστην αλλοδαπή εταιρείαΕιδικότερα, η προσφεύγουσα στη με αριθμ.αρχική, κοινή με το σύζυγό της, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δήλωσε στον κωδικό 830 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ ημεδαπής προέλευσης» το ποσό των 25.353.451,98 ευρώ. Ο έλεγχος, ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το με ημερομηνία ιδιωτικό συμφωνητικό και το με ημερομηνία συμπληρωματικό ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκομίστηκαν, όσα ισχυρίστηκαν οι προσφεύγοντες με το με αριθμ. πρωτ. απαντητικό τους υπόμνημα στο με αριθμ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, καθώς και τις δύο (2) πιστώσεις στον κοινό λογαριασμό της Ισπανικής τράπεζας με IBAN ποσού 22.021.200,00 ευρώ στις και ποσού 5.708.198,90 ευρώ στις, έκρινε ότι το πραγματικό τίμημα πώλησης που καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα από την αγοράστρια αλλοδαπή εταιρείαανέρχεται στο ποσό των 27.729.398,90 ευρώ, και, δεδομένου ότι το κόστος κτήσης των πωληθέντων μετοχών ανέρχεται στο ποσό των 883.322,00 ευρώ, προσδιόρισε την υπεραξία από τη μεταβίβαση των μετοχών στο ύψος των 26.846.076,90 ευρώ, (27.729.398,90 ευρώ τίμημα πώλησης μείον 883.322,00 ευρώ κόστος κτήσης, έναντι της δηλωθείσας 25.353.451,98 ευρώ (26.236.774 ευρώ τίμημα πώλησης - 883.322,00 ευρώ κόστος κτήσης).

Με βάση την ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου περί αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης από υπεραξία μεταβίβασης μετοχών ύψους **1.492.624,90 ευρώ**, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, να διαγραφεί ο καταλογισθείς φόρος εισοδήματος και η εισφορά αλληλεγγύης να επαναυπολογισθεί η κατά νόμο κτηθείσα υπεραξία στο αληθές και πραγματικό ύψος **21.772.104,97 ευρώ** (και όχι στο δηλωθέν ύψος 26.939.860,33 ευρώ ούτε καν σε ύψος 25.447.235,43 ευρώ όπως αυτό προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο) και να διαταχθεί νέα εκκαθάριση και επιστροφή του ήδη καταβληθέντος φόρου, ως αχρεώστητα καταβληθέντος, επικαλούμενοι εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών αναφορικά με το πραγματικό τίμημα που εισπράχθηκε από την πώληση των μετοχών. Ειδικότερα ισχυρίζονται τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στο από ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών, η προσφεύγουσα συμφώνησε να πουλήσει στην αλλοδαπή εταιρεία(η οποία αργότερα μετονομάστηκε σε) 2.039.000 κοινές μετοχές (ποσοστό 38,3% επί του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας), ενώ η αγοράστρια εταιρεία έπρεπε να καταβάλει σε αυτήν ως πρώτη δόση το ποσό των 17.021.200 ευρώ, ήτοι το ποσό του τιμήματος που της αναλογούσε (22.021.200 ευρώ), μειωμένο από το ποσό της δεύτερης δόσης (5.000.000 ευρώ), το οποίο θα της καταβαλλόταν αναπροσαρμοσμένο με την ολοκλήρωση του οικονομικού ελέγχου, εφόσον πληρούνταν οι συμφωνηθείσες προϋποθέσεις. Ωστόσο, κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμφωνητικού, στις, ημέρα Παρασκευή, η αγοράστρια εταιρεία εκτέλεσε εσφαλμένα την τραπεζική μεταφορά του ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό που της υπέδειξε (κοινός λογαριασμός με IBAN που τηρεί με τον σύζυγό της στην τράπεζα) καταβάλλοντάς της εκ παραδρομής το συνολικό ποσό του τιμήματος που της αναλογούσε από την πώληση, ήτοι 22.021.200 ευρώ. Το σφάλμα έγινε άμεσα αντιληπτό και στις, ημέρα Δευτέρα, δόθηκε εντολή στην τράπεζα να επιστραφεί το ποσό των 5.000.000 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό της αγοράστριας εταιρείας με IBAN, από τον οποίο είχε αποσταλεί εκ παραδρομής το ποσό 22.021.200 ευρώ, αντί του ορθού και συμφωνηθέντος ως πρώτη δόση ποσού 17.021.200 ευρώ. Περαιτέρω, όσον αφορά τον οικονομικό έλεγχο της εταιρείας, ολοκληρώθηκε και από τις δύο πλευρές τον Σεπτέμβριο του 2017 και υπεγράφη το απότροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο, το ποσό της δεύτερης δόσης, κατόπιν αναπροσαρμογής του, βάσει των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας, ανερχόταν σε 4.215.574 ευρώ, ενώ παράλληλα συμφωνήθηκε να καταβληθεί ως πρόσθετο το ποσό 1.492.624,90 ευρώ (σύνολο 5.708.198,90 ευρώ). Ως εκ τούτου, στις 26.9.2017, η αγοράστρια προέβη στη μεταφορά του συνολικού ποσού των 5.708.198,90 ευρώ για την ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος στον ίδιο ως άνω κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί με τον σύζυγό της στην τράπεζα με IBAN Στο εν λόγω τροποποιητικό συμφωνητικό αναγράφεται εκ παραδρομής και εσφαλμένα ότι ως πρώτη δόση τιμήματος εισέπραξε το ποσό των 22.021.200 ευρώ, καθότι από το εν λόγω ποσό επέστρεψε στην αγοράστρια 5.000.000 ευρώ, συνεπώς στην πραγματικότητα το ποσό της πρώτης δόσης ανερχόταν σε 17.021.200 ευρώ. Άρα με την ολοκλήρωση

της συναλλαγής, το συνολικό ποσό τιμήματος που εισέπραξε από την πώληση των μετοχών της ήταν 22.729.398,90 ευρώ (= 17.021.200 + 5.708.198,90). Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού οι προσφεύγοντες επικαλούνται και προσκομίζουν τα παρακάτω έγγραφα:

- 1) Το από ιδιωτικό συμφωνητικό αγοράς μετοχών.
- 2) Την κίνηση του κοινού τραπεζικού λογαριασμού στην τράπεζα
- 3) Την από επιστολή του νόμιμου εκπροσώπου του υποκαταστήματος της τράπεζας στο οποίο τηρούνταν ο κοινός λογαριασμός, σχετικά με τις λεπτομέρειες της πίστωσης του ποσού των 22.021.200 ευρώ από την αγοράστρια εταιρεία.
- 4) Τραπεζικό παραστατικό της τράπεζας, σχετικά με την επιστροφή του ποσού των 5 εκ. ευρώ από τον κοινό λογαριασμό στο λογαριασμό της αγοράστριας, με αιτιολογία επιστροφή πληρωμής.
- 5) Το από τροποποιητικό συμφωνητικό.
- 6) Τραπεζικό παραστατικό της τράπεζας, σχετικά με τις λεπτομέρειες της πίστωσης του ποσού των 5.078.198,90 ευρώ στον κοινό λογαριασμό από λογαριασμό της αγοράστριας, με αιτιολογία πληρωμή τιμήματος αγοράς.
- 7) Απόσπασμα του μετοχολογίου της εταιρείας για την απόκτηση μετοχών από τον
- 8) Το από πρακτικό Δ.Σ. της εταιρείας για την πιστοποίηση της καταβολής αύξησης μετοχικού κεφαλαίου με την οποία αποκτήθηκαν νέες μετοχές στην εταιρεία.
- 9) Την από επιστολή των διευθυντών της αγοράστριας εταιρείας με την οποία επιβεβαιώνονται τα πραγματικά περιστατικά που επικαλούνται και ότι το συνολικό ποσό που μου καταβλήθηκε στα πλαίσια της πώλησης των μετοχών της προσφεύγουσας ήταν 22.279.398,90 ευρώ.

Επιπρόσθετα οι προσφεύγοντες με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ υπόμνημα που υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας προσκόμισαν εκ νέου την ως άνω επιστολή (9) με θεώρηση του γνησίου υπογραφής των διευθυντών της εταιρείας, από το συμβολαιογράφο καθώς και πιστοποιητικό του εμπορικού μητρώου της Βαρκελώνης αναφορικά με τους διευθυντές της εταιρείας από το οποίο επιβεβαιώνεται η νόμιμη εκπροσώπησή της από τους υπογράφοντες.

Τέλος στις επισυνάφθηκε ηλεκτρονική αλληλογραφία του δικηγόρου των προσφευγόντων με τον

Επειδή στο άρθρο 42 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται:

«Άρθρο 42 Μεταβίβαση τίτλων

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. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 4172/2013 το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Επειδή με την ΠΟΛ.1032/26.1.2015 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν.4172/2013, 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.

Σε περίπτωση που οι ως άνω τίτλοι αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΠΜΔ), οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

ι) ως μετοχές των περιπτώσεων α' και β' των πιο πάνω διατάξεων νοούνται τόσο αυτές των ημεδαπών όσο και των αλλοδαπών εταιρειών (διαπραγματεύσιμες και μη σε χρηματιστηριακή αγορά), καθόσον ο νόμος δεν κάνει διάκριση. Επίσης, ως μετοχές νοούνται και οι εταιρικές μερίδες της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά μετοχές, καθόσον αυτές, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 284 του ν.4072/2012, παρίστανται με μετοχές και κάθε εταιρική μερίδα αντιστοιχεί σε μία ή περισσότερες μετοχές. Επίσης, στην περ. β' των ως άνω διατάξεων εμπίπτει και η τυχόν υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων παραστατικών δικαιωμάτων κτήσης μετοχών «warrants» που αποκτήθηκαν λόγω συμμετοχής στις αυξήσεις κεφαλαίου των τραπεζών «Εθνική Τράπεζα», «Alpha Bank» και «Τράπεζα Πειραιώς».

.....

4. Το εισόδημα από τη μεταβίβαση τίτλων της παρ. 1 του άρθρου 42, φορολογείται, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, με συντελεστή 15% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 4172/2013, χωρίς να απαιτείται κατά το χρόνο της μεταβίβασης η υποβολή δήλωσης, όπως ίσχυε με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, καθόσον το εν λόγω εισόδημα θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου και θα φορολογηθεί στο τέλος του έτους (Δ12Α 1049253 ΕΞ 17.3.2014 έγγραφό μας).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 42, και για μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, δηλαδή μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών και μεριδίων ή μερίδων αυτής καθώς και για μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και όταν ο επιτηδευματίας μεταβιβάζει υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης.

.....

Στην περίπτωση εισφοράς ημεδαπών ή αλλοδαπών τίτλων σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου του, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη αυτή που προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920 ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, κατά περίπτωση. Όταν οι πιο πάνω τίτλοι εισφέρονται σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη η ονομαστική αξία των τίτλων που λαμβάνει ο εισφέρων ως αντάλλαγμα.

Τέλος, επισημαίνεται ότι παράλληλα διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 και της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 με τις οποίες επιβάλλεται φόρος 2% επί της αξίας των πωλούμενων μετοχών.

5. Με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 42 του ν.4172/2013, προσδιορίζεται η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή τίτλων της παρ. 1 του άρθρου 42 και η οποία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης που εισέπραξε και της τιμής κτήσης που

κατέβαλε ο φορολογούμενος. Δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην αξία κτήσης ή πώλησης. Επομένως, έξοδα προμήθειας χρηματιστηριακών εταιρειών, μεταβιβαστικά έξοδα Ε.Χ.Α.Ε, έξοδα Χ.Α, φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών 2%, κλπ. διαμορφώνουν το τελικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την πώληση των τίτλων.

Δηλαδή, αν φυσικό πρόσωπο αποκτήσει μετοχές καθαρής αξίας, βάσει πινακιδίου, 100 ευρώ και καταβάλει δαπάνες που συνδέονται με την αγορά τους συνολικού ποσού 20 ευρώ και στη συνέχεια πουλήσει τις ως άνω μετοχές έναντι 150 ευρώ και ταυτόχρονα επιβαρυνθεί με σχετικές δαπάνες ύψους 10 ευρώ, το τελικό πόσο της υπεραξίας επί του οποίου οφείλεται φόρος ανέρχεται στο ποσό των 20 ευρώ (140 ευρώ - 120 ευρώ).

Αναλυτικότερα, προκειμένου για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών (π.χ. μετοχές, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα), οι τιμές κτήσης και πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδουν οι χρηματιστηριακές εταιρίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής.

Προκειμένου για μεταβιβάσεις τίτλων (μετοχών, μεριδίων ΕΠΕ, μερίδων 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 εταιρίας 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 εταιρίας 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 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.

Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης στις πιο πάνω περιπτώσεις λαμβάνονται υπόψη και οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης, όπως για παράδειγμα, τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίου ανεξάρτητα αν με αυτές μεταβάλλεται ο αριθμός ή η αξία των τίτλων, κλπ. Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση δωρεάν χορήγησης μετοχών στους μετόχους λόγω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αποθεματικό λόγω υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών, από φορολογημένα κέρδη, κλπ.), οι μετοχές αυτές θα επηρεάσουν την τιμή κτήσης των μετοχών και επομένως και την υπεραξία που θα προκύψει κατά την πώληση των μετοχών της υπόψη εταιρίας.

Ως ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, θα λαμβάνονται τα κεφάλαια όπως προκύπτουν από το καταστατικό ίδρυσης της εταιρίας 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. Εάν το φυσικό πρόσωπο έχει προβεί σε διαδοχικές αποκτήσεις τίτλων και στη συνέχεια μεταβιβάσει το σύνολο ή μέρος αυτών, ως τιμή κτήσης των πωλούμενων τίτλων λαμβάνεται η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών.

.....

Διευκρινίζεται ότι για τον προσδιορισμό της υπεραξίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων, με την επιφύλαξη των αναφερομένων στην παρ. 2 iii της παρούσας, λαμβάνεται υπόψη η τιμή πώλησης και το κόστος απόκτησης, όπως αυτά δηλώνονται από τον μεταβιβάζοντα και προκύπτουν από τα δικαιολογητικά έγγραφα που εξέδωσε η εκδότρια εταιρία ή το πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο ανατέθηκε η διαχείριση των ομολόγων αυτών.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται και για μεταβιβάσεις μετοχών, μεριδίων ή μερίδων αλλοδαπών εταιριών, συνάγεται ότι για τον υπολογισμό της υπεραξίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση των ως άνω τίτλων αφαιρείται το κόστος απόκτησής τους, όπως αυτό αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων από τη συμφωνηθείσα αξία πώλησης.

6. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, όπως αυτή ισχύει μετά τη τροποποίησή της με την παρ. 12 του άρθρου 88 του ν.4316/2014 ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της υπεραξίας του άρθρου 42 που προκύπτει από μεταβιβάσεις από φυσικά πρόσωπα, μετοχών, μεριδίων σε Ε.Π.Ε. ή μερίδων σε προσωπικές εταιρίες, κρατικών ομολόγων, εταιρικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων, καταλήγει σε αρνητικό ποσό, το αρνητικό αυτό ποσό μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν αποκλειστικά από τη μεταβίβαση των παραπάνω τίτλων. Επισημαίνεται, ότι για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημίας) από τις ως άνω μεταβιβάσεις λαμβάνεται το αλγεβρικό άθροισμα των πράξεων (συναλλαγών) που φορολογούνται βάσει της παρ. 1 του άρθρου 42 και έχουν λάβει χώρα εντός του ίδιου φορολογικού έτους, όλων των κατηγοριών των τίτλων της παραγράφου 1.

.....»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 18 Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της

πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

Άρθρο 36 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Άρθρο 65 βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., στο πλαίσιο του ελέγχου που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων ζητήθηκε μεταξύ άλλων να αιτιολογηθεί η προέλευση τραπεζικών πιστώσεων στον αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό στην Ισπανική Τράπεζα με IBANΜεταξύ των τραπεζικών πιστώσεων υφίστανται και δύο τραπεζικές πιστώσεις ποσού **22.021.200 ευρώ** η οποία πραγματοποιήθηκε με το άνοιγμα του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού ήτοι την και ποσού **5.708.190,00 ευρώ** την Για τις εν λόγω πιστώσεις οι προσφεύγοντες ανέφεραν ότι αφορούν στο από συμφωνητικό μεταβίβασης ποσοστού 38,3% (2.039.000 μετοχές) της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας από την προσφεύγουσα προς την αλλοδαπή εταιρεία Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δε δήλωσε ορθά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 την προκύπτουσα υπεραξία από τη μεταβίβαση ποσοστού 38,3% (2.039.000 μετοχές) της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας στην αλλοδαπή εταιρεία Ειδικότερα, η προσφεύγουσα στη με αριθμ. αρχική, κοινή με το σύζυγό της, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δήλωσε στον κωδικό 830 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ ημεδαπής προέλευσης» το ποσό των 25.353.451,98 ευρώ. Ήτοι δήλωσε υπεραξία μεταβίβασης ποσού 25.353.451,98 με τίμημα πώλησης συνολικού ποσού **26.236.774 ευρώ** (ήτοι 22.021.200,00 ευρώ 1^η δόση πλέον 4.215.574,00 ευρώ 2^η δόση) μείον το κόστος κτήσης αυτών ποσού **883.322,00 ευρώ**. Ήτοι η τραπεζική πίστωση την ποσού 5.708.190,00 ευρώ ισχυρίσθηκε ότι δεν αφορά στο σύνολό της την ίδια αλλά από το ποσό αυτό **4.215.574 ευρώ** αφορά την δεύτερη δόση της ως άνω μεταβίβασης και το υπόλοιπο ποσό **1.492.624,94 ευρώ** αφορά στον σύζυγό της και συγκεκριμένα μερική επιστροφή του 5.000.000 ευρώ που είχε καταβάλλει ο σύζυγός της προγενέστερα την στην σχετικά με την αγορά μετοχών της εταιρείας από τον ίδιο προκειμένου να διαμορφωθεί το οικογενειακό ποσοστό σε 33,3% όπως αναφέρεται στο από ιδιωτικό συμφωνητικό. Προς τεκμηρίωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών τους οι προσφεύγοντες είχαν θέσει υπόψη του ελέγχου το από ιδιωτικό συμφωνητικό καθώς και το από τροποποιητικό συμφωνητικό. Ο έλεγχος, ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το με ημερομηνία ιδιωτικό συμφωνητικό, το με ημερομηνία συμπληρωματικό ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκομίστηκαν, όσα ισχυρίστηκαν οι προσφεύγοντες με το με αριθμ. πρωτ. απαντητικό τους υπόμνημα στο με αριθμ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, καθώς και τις δύο (2) πιστώσεις στον κοινό λογαριασμό της Ισπανικής τράπεζας με IBAN, ποσού 22.021.200,00 ευρώ στις και ποσού 5.708.198,90 ευρώ στις, ότι ο σύζυγος στις προέβη σε αγορά μετοχών από τον (σελίδα 26 οικείας έκθεσης ελέγχου) έτσι ώστε το ποσοστό ιδιοκτησίας του συζύγου και της προσφεύγουσας να διαμορφωθεί στο παραπάνω συμφωνημένο ποσοστό 33,33% χωρίς να απαιτηθεί επαναγορά μετοχών από την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία και δεδομένου ότι δεν διαπιστώθηκε να επέστρεψε η αλλοδαπή εταιρεία και το υπόλοιπο ποσό στον σύζυγο, έκρινε ότι οι δύο ως άνω πιστώσεις αφορούν στο συνολικό τίμημα μεταβίβασης μετοχών της προσφεύγουσας ήτοι έκρινε ότι το πραγματικό τίμημα πώλησης που καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα από την αγοράστρια αλλοδαπή εταιρεία ανέρχεται στο ποσό των **27.729.398,90 ευρώ** και, δεδομένου ότι το κόστος κτήσης των

πωληθέντων μετοχών ανέρχεται στο ποσό των 883.322,00 ευρώ, προσδιόρισε την υπεραξία από τη μεταβίβαση των μετοχών στο ύψος των 26.846.076,90 ευρώ, (27.729.398,90 ευρώ τίμημα πώλησης μείον 883.322,00 ευρώ κόστος κτήσης, έναντι της δηλωθείσας 25.353.451,98 ευρώ (26.236.774 ευρώ τίμημα πώλησης-883.322,00 ευρώ κόστος κτήσης). Με βάση την ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου περί αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης από υπεραξία μεταβίβασης μετοχών ύψους 1.492.624,90 ευρώ (27.729.398,00 ευρώ μείον 26.236.774,00 ευρώ), ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στο από ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών, η αγοράστρια εταιρεία έπρεπε να καταβάλει στην προσφεύγουσα ως πρώτη δόση το ποσό των 17.021.200 ευρώ, ωστόσο εκτέλεσε εσφαλμένα την τραπεζική μεταφορά του ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό που της υπέδειξε (κοινός λογαριασμός με IBAN στην τράπεζα) καταβάλλοντάς της εκ παραδρομής το συνολικό ποσό του τιμήματος που της αναλογούσε από την πώληση, ήτοι 22.021.200 ευρώ. Το σφάλμα έγινε άμεσα αντιληπτό από την ίδια και στις δόθηκε εντολή στην τράπεζα να επιστραφεί το ποσό των 5.000.000 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό της αγοράστριας εταιρείας με IBAN, από τον οποίο είχε αποσταλεί εκ παραδρομής το ποσό 22.021.200 ευρώ, αντί του ορθού και συμφωνηθέντος ως πρώτη δόση ποσού 17.021.200 ευρώ. Περαιτέρω, όσον αφορά τον οικονομικό έλεγχο της εταιρείας, ολοκληρώθηκε και από τις δύο πλευρές τον Σεπτέμβριο του 2017 και υπεγράφη το από τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο, το ποσό της δεύτερης δόσης, κατόπιν αναπροσαρμογής του, βάσει των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας, ανερχόταν σε 4.215.574 ευρώ, ενώ παράλληλα συμφωνήθηκε να καταβληθεί ως πρόσθετο το ποσό 1.492.624,90 ευρώ (σύνολο 5.708.198,90 ευρώ). Ως εκ τούτου, στις, η αγοράστρια προέβη στη μεταφορά του συνολικού ποσού των 5.708.198,90 ευρώ για την ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος στον ίδιο ως άνω κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα με IBAN Άρα με την ολοκλήρωση της συναλλαγής, το συνολικό ποσό τιμήματος που εισέπραξε από την πώληση των μετοχών της ήταν 22.729.398,90 ευρώ (= 17.021.200 ευρώ η πρώτη δόση + 5.708.198,90 ευρώ η δεύτερη δόση).

Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού τους οι προσφεύγοντες προσκομίζουν, μεταξύ άλλων, το από τραπεζικό παραστατικό της τράπεζας, σχετικά με την πίστωση του ποσού των 5 εκ. ευρώ από τον κοινό λογαριασμό στο λογαριασμό της αγοράστριας εταιρείας, καθώς και την από επιστολή των διευθυντών της αγοράστριας εταιρείας, σύμφωνα με την οποία με την οποία το συνολικό ποσό που καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα στα πλαίσια της πώλησης των μετοχών της ήταν 22.729.398,90 ευρώ. Η εν λόγω επιστολή προσκομίστηκε εκ νέου από τους προσφεύγοντες στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. υποβληθέν υπόμνημα, με θεώρηση του γνησίου υπογραφής των διευθυντών της εταιρείας, από το συμβολαιογράφο και επισημείωση Apostille, καθώς και πιστοποιητικό του εμπορικού μητρώου της Βαρκελώνης αναφορικά με τους διευθυντές της εταιρείας από το οποίο επιβεβαιώνεται η νόμιμη εκπροσώπησή της

από τους υπογράφοντες, χωρίς ωστόσο η επιστολή αυτή να επιβεβαιώνεται από προσκομισθείσες επίσημες εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας. Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες την ανάρτησαν ηλεκτρονική αλληλογραφία, χωρίς ωστόσο να συνυποβληθεί κανένα στοιχείο ως προς την τεκμηρίωση των ισχυρισμών τους.

Επειδή, εν προκειμένω, με το από ιδιωτικό συμφωνητικό αγοράς μετοχών συμφωνήθηκε, μεταξύ άλλων, η πώληση από την προσφεύγουσα προς την αγοράστρια αλλοδαπή εταιρεία 2.039.000 κοινών ονομαστικών μετοχών της εταιρείας οι οποίες αντιστοιχούσαν στο 38,3% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου και των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας, με τους όρους που αναγράφονταν σε αυτό. Ειδικότερα αναφέρονταν :

«ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ (το "Συμφωνητικό") υπεγράφη

ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ:

(1)..... με Α.Δ.Τ κατοίκου ("Πωλητής 1") (9)..... με Α.Δ.Τ, κατοίκου (ο "Μέτοχος" και μαζί με τον Πωλητή 1, συνολικά καλούμενοι "Μέτοχοι Μειοψηφίας")...

Και (10) της, εταιρείας που έχει συσταθεί και λειτουργεί σύμφωνα με τους νόμους της Ολλανδίας με αριθμό μητρώου, με έδρα (ο "Αγοραστής"), εκπροσωπούμενης νομίμως από τον κ.....

ΠΡΟΟΙΜΙΟ

(Α) ΚΑΘΟΣΟΝ οι Πωλητές και ο Μέτοχος κατέχουν από κοινού 4.311,882 κοινές ονομαστικές μετοχές της Εταιρείας (όπως αυτή ορίζεται στο παρόν Συμφωνητικό που αντιπροσωπεύουν περίπου το 80,99% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της Εταιρείας και των δικαιωμάτων Ψήφου.

(Β) ΚΑΘΟΣΟΝ οι Πωλητές και ο Μέτοχος επιθυμούν να πωλήσουν και να μεταβιβάσουν τις Μετοχές (όπως αυτές ορίζονται στο παρόν Συμφωνητικό). Ειδικότερα, εκτός από τον Πωλητή 1 Οι Πωλητές επιθυμούν να πωλήσουν το σύνολο της συμμετοχής τους ... ενώ η Πωλητής 1 επιθυμεί να πωλήσει Μέρος της συμμετοχής της που ανέρχεται σε 2.039.000 κοινές ονομαστικές μετοχές και αντιστοιχεί στο 38,3% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου και των δικαιωμάτων ψήφου της Εταιρείας,

(Γ) ΚΑΘΟΣΟΝ αμέσως μετά την εξαγορά των μετοχών, τα Συμβαλλόμενα Μέρη προτίθενται να προχωρήσουν σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ύψους 15.000.000 ευρώ για την αποκατάσταση των μετοχικών κεφαλαίων της Εταιρείας

(Δ) ΚΑΘΟΣΟΝ η πρόθεση του αγοραστή και των Μετόχων Μειοψηφίας είναι να αποκτήσουν πρόσθετες μετοχές από τους υπολοίπους μετόχους μειοψηφίας έτσι ώστε ο Αγοραστής να κατέχει τελικά τουλάχιστον το 66,66% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της Εταιρείας και οι Μέτοχοι Μειοψηφίας να κατέχουν ποσοστό που δεν υπερβαίνει το 33,34% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της Εταιρείας.

(Ε) ΚΑΘΟΣΟΝ οι Μέτοχοι Μειοψηφίας επιθυμούν περαιτέρω να πωλήσουν την εναπομένουσα συμμετοχή τους στην Εταιρεία που ανέρχεται σήμερα σε 1.424.117 κοινές ονομαστικές μετοχές και αντιπροσωπεύει συνολικά το 26,75% του μετοχικού κεφαλαίου και των δικαιωμάτων ψήφου, πλέον τυχόν πρόσθετων θα από τους Μετόχους Μειοψηφίας....

(ΣΤ) ΚΑΘΟΣΟΝ ο Αγοραστής επιθυμεί να συμμετέχει στην Εταιρεία αποκτώντας αρχικά τις μετοχές, οι οποίες αντιπροσωπεύουν πλειοψηφικό ποσοστό στην Εταιρεία ύψους 54,24% του συνολικού μετοχικού υπόλοιπες μετοχές της Εταιρείας.....

ΣΥΜΦΩΝΟΥΝΤΑΙ τα εξής:

1. Ερμηνεία«

Τίμημα Σημαίνει: α) ένα ποσό 31.187.862 ευρώ, Το εν λόγω ποσό είναι ίσο με το 54,24%(14,2%EBITDA του 2016, μείον το καθαρό χρέος στις 31.12.2016], β)μειωμένο από την προσαρμογή του τιμήματος γ) μειωμένο κατά 54,24% επί του μεριδίου των επενδύσεων που ολοκληρώθηκαν από την εταιρεία μετά την 1.1.2017 και έως την ημερομηνία υπογραφής με αξία άνω των 100.000 ευρώ. Προς αποφυγή οποιασδήποτε αμφιβολίας, εάν το σύνολο των επενδύσεων που ολοκληρώθηκαν από την Εταιρεία μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2017 και της Ημερομηνίας Ολοκλήρωσης ανέρχεται σε ποσό < 100.000€, δεν θα εφαρμοστεί καμία προσαρμογή βάσει του (γ) δ)όπως θα διαμορφωθεί περαιτέρω σύμφωνα με τον όρο.....

Ολοκλήρωση» Σημαίνει: Την ολοκλήρωση της αγοραπωλησίας μετοχών υπό το παρόν Συμφωνητικό

Πρώτη δόση Σημαίνει: το ποσό 26.187.862 ευρώ,

Δεύτερη δόση Σημαίνει την διαφορά μεταξύ του τιμήματος και της πρώτης δόσης με ανώτατο όριο τα 5.000.000 €

Μετοχές Σημαίνει 2.8875.765 μετοχές στο κεφάλαιο της Εταιρείας.

....

2. ΑΓΟΡΑ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

....

2.4 Το Τίμημα θα καταβληθεί ως εξής:

α) Ο Αγοραστής θα καταβάλλει κατά την Ολοκλήρωση στους Πωλητές σύμφωνα με τα στοιχεία του Λογαριασμού Πληρωμής το Αναλογούν Τμήμα της Πρώτης Δόσης,

β) Ο Αγοραστής θα καταβάλει εντός 10 Εργάσιμων Ημερών από τη Δήλωση Ολοκλήρωσης που καθίσταται οριστική και δεσμευτική σύμφωνα με τις προβλέψεις του Παραρτήματος 2 στους Πωλητές σύμφωνα με τα Στοιχεία του Λογαριασμού Πληρωμής το Αναλογούν Τμήμα της Δεύτερης Δόσης.

2.5 Η Προσαρμογή του Τιμήματος θα ισούται με το 5424% της πλήρους αξίας του ποσού κατά το οποίο τα Καθαρά Μετοχικά Κεφάλαια της Ολοκλήρωσης υπολείπονται των Προσαρμοσμένων Καθαρών

Μετοχικών Κεφαλαίων του 2016. Προς αποφυγή αμφιβολιών, διευκρινίζεται ότι τα σημεία (β) και (γ) του ορισμού του Τιμήματος δεν μπορούν να υπερβαίνουν συνολικά το ποσό των 5.000.000 ευρώ.

4. ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

4.1 Μετά την Ολοκλήρωση Και εντός διαστήματος 3 μηνών, η Εταιρεία θα προχωρήσει σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ύψους 15.000.000 ευρώ με τιμή ανά μετοχή 10,8 ευρώ ...Στο βαθμό που κανένας από τους εναπομείναντες μετόχους δεν θα συμμετέχει στην Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου, Οι Μέτοχοι Μειοψηφίας θα εγγραφούν για το ποσό των 5.000.000 ευρώ έτσι ώστε το ποσοστό συμμετοχής τους στην Εταιρεία που προκύπτει από τις υπολειπόμενες Μετοχές, επαυξημένο κατά τον αριθμό των μετοχών που θα αποκτηθούν στην Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου και τις μετοχές τουπου αγοράστηκαν ή θα αγοραστούν, σε καμία περίπτωση να μην υπερβαίνει το 33,34% και ο Αγοραστής για το υπόλοιπο ποσό. Οι Μέτοχοι Μειοψηφίας και ο Αγοραστής αναλαμβάνουν την υποχρέωση να Ψηφίσουν με όλες τις μετοχές τους υπέρ της Αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου της Εταιρείας με ή χωρίς παραίτηση από τυχόν δικαιώματα προτίμησης,».

Το παραπάνω ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποιήθηκε στη συνέχεια με το από τροποποιητικό συμφωνητικό, στο οποίο αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«2. Τροποποίηση

Από την ημερομηνία έναρξης ισχύος, τα Συμβαλλόμενα Μέρη συμφωνούν στις παρακάτω τροποποιήσεις του Αρχικού Συμφωνητικού Αγοράς Μετοχών:

.....

(β) Ο ορισμός του «Πρόσθετου Τιμήματος» προστίθεται στην παράγραφο 1 («ΕΡΜΗΝΕΙΑ») του Αρχικού Συμφωνητικού Αγοράς Μετοχών:

«Πρόσθετο Τίμημα» νοείται η κάθε πληρωμή που καταβάλλει ο Αγοραστής στους Μετόχους Μειοψηφίας σύμφωνα με την παράγραφο 4.3. της παρούσας Σύμβασης. Προς αποφυγή αμφιβολιών, το Πρόσθετο Τίμημα δε λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του Δικαιώματος Προαίρεσης.

(γ) Η παράγραφος 2.4 του Αρχικού Συμφωνητικού Αγοράς Μετοχών τροποποιείται ως εξής:

«Όσον αφορά την καταβολή του Τιμήματος:

(α) Στις ο Αγοραστής κατέβαλε στους Πωλητές σύμφωνα με τα Στοιχεία Λογαριασμού Πληρωμών την Πρώτη Δόση, η οποία κατανεμήθηκε ως εξής:

- Πωλητής 1: € 22.021.200,00

.....

(β) Ο Αγοραστής θα καταβάλει έως τις στον Πωλητή 1 σύμφωνα με τα Στοιχεία Λογαριασμού Πληρωμών τη Δεύτερη Δόση, η οποία ισούται με 4.215.574,00 €»

.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα παρά τα αναφερόμενα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι ότι την διαπίστωσε το σφάλμα και προέβη σε επιστροφή του ποσού των 5.000.000,00 ευρώ και ότι η δεύτερη δόση είναι τελικώς στο ποσό των 5.708.198,90 ευρώ, κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω φορολογικής δήλωσης (.....), και αφού θεωρητικά είχε ολοκληρωθεί ο οικονομικός έλεγχος

και το οριστικό τίμημα της μεταβίβασης, ήτοι η προσφεύγουσα ήταν ήδη ενήμερη για το ύψος του συνολικού τιμήματος που εισέπραξε από την πώληση των μετοχών της, παρά ταύτα με τη με αριθμ.αρχική, κοινή με το σύζυγό της, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δήλωσε στον κωδικό 830 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ ημεδαπής προέλευσης» το ποσό των 25.353.451,98 ευρώ ως την υπεραξία από την ως άνω μεταβίβαση ποσοστού 38,3% (2.039.000 μετοχές) της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείαςστην αλλοδαπή εταιρείαχωρίς επιφύλαξη, ήτοι θεωρώντας ως συνολικό ποσό τιμήματος το ποσό των 26.236.774,00 ευρώ (ήτοι 22.021.200,00 ευρώ η πρώτη δόση πλέον 4.215.574,00 ευρώ η δεύτερη δόση). Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις ισχύουσες προαναφερθείσες διατάξεις, εφόσον η προσφεύγουσα διαπίστωνε λάθος μπορούσε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση και να ζητήσει την επιστροφή τυχόν αχρεώστητης καταβολής φόρου, την οποία τροποποιητική δήλωση είχε δικαίωμα να υποβάλει μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση.

Περαιτέρω από την πλευρά της αντισυμβαλλόμενης αγοράστριας αλλοδαπής εταιρείας βεβαιώνεται ότι είχε επιστραφεί στις από την πλευρά της προσφεύγουσας το ως άνω ποσό των 5.000.000 ευρώ, το εν λόγω γεγονός ωστόσο δεν επιβεβαιώνεται από το τροποποιητικό συμφωνητικό που συντάχθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο (.....), ήτοι κατόπιν της ως άνω επικαλούμενης επιστροφής (.....) και κατόπιν του οικονομικού ελέγχου της μεταβίβασης, καθώς σε αυτό εξακολουθεί να αναφέρεται ότι στην προσφεύγουσα καταβλήθηκε το ποσό των 22.021.200,00 ευρώ ως πρώτη δόση και 4.215.574,00 ευρώ που θα καταβληθεί επιπλέον ως δεύτερη δόση.

Τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία (αρχικό και τροποποιηθέν συμφωνητικό) δεν επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ήτοι ότι το οριστικό τίμημα μεταβίβασης είναι 22.729.398,90 ευρώ χαμηλότερο και από το δηλωθέν. Σημειώνεται ότι από το προσκομισθέν αποσπασματικό περιεχόμενο αυτών δεν προκύπτει κανένα οριστικό τίμημα, αλλά αναφέρεται ότι το τίμημα θα προσδιορισθεί κατόπιν προσαρμογών και σε συνδυασμό με δυνατότητα επαναγοράς μετοχών από τους προσφεύγοντες. Η προσφεύγουσα κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίζει αναλυτικότερα στοιχεία ως προς τις προσαρμογές και το οριστικό τίμημα της μεταβίβασης και τα τελικά ποσοστά συμμετοχής της ίδιας και του συζύγου της στην εταιρεία ενώ η από μετέπειτα προσκομισθείσα βεβαίωση της αλλοδαπής αγοράστριας εταιρείας δεν επιβεβαιώνει το περιεχόμενο το ως άνω προσκομισθέντων συμφωνητικών, καθώς δε συμφωνεί ούτε το τελικό ποσό της πρώτης δόσης ούτε και το ποσό της δεύτερης δόσης, αλλά και σε κάθε περίπτωση δε συνοδεύεται και από επίσημα από την πλευρά της οικονομικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σαφώς το τελικό οριστικό τίμημα μεταβίβασης των μετοχών και πώς αποτυπώνεται τελικώς η αξία της συμμετοχής της αλλοδαπής εταιρείας στην

Δεδομένου ότι από την πλευρά των προσφευγόντων δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν και να αποδεικνύουν ότι τελικώς το τίμημα των μετοχών είναι κατώτερο των δύο ως άνω τραπεζικών πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της υπό κρίση μεταβίβασης (22.021.200,00 ευρώ την και 5.708.198,90 ευρώ την) οι σχετικοί ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή περαιτέρω σημειώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 19 και 36 του ΚΦΔ το αίτημα των προσφευγόντων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της κοινοποίησης του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, για επαναυπολογισμό της προκύπτουσας υπεραξίας από την πώληση των μετοχών της προσφεύγουσας στο ύψος των 21.772.104,97 ευρώ (ήτοι κατώτερο και του δηλωθέντος) και σε νέα εκκαθάριση και επιστροφή του ήδη καταβληθέντος φόρου, ως αχρεώστητα καταβληθέντος, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	231.308,70	231.308,70	231.308,70	
	της συζύγου	25.447.235,43	26.939.860,33	26.939.860,33	1.492.624,90
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.838.522,90	4.062.416,64	4.062.416,64	223.893,74
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			22.389,37	22.389,37	22.389,37
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.549.775,89	2.699.068,38	2.699.068,38	149.292,49
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		381,33	381,33	381,33	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.388.680,12	6.784.255,72	6.784.255,72	395.575,60

(ως η με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.