



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Καλλιθέα, 27/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1975

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 του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος πλέον αυτού που του είχε βεβαιωθεί με το αντίστοιχο Εκκαθαριστικό Σημείωμα ποσού €1.135,93, καθώς δεν προέκυψε επιπλέον εισόδημα που να υπάγεται σε φόρο εισοδήματος.

Οι κ.κ. και ήταν εταίροι την περίοδο της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....» και οι κ.κ. και την περίοδο

Στις η Γενική Συνέλευση της επιχείρησης αποφάσισε, βάσει του Πρακτικού της συνέλευσης, ότι οι εταίροι θα ελάμβαναν 1.000€ ο καθένας για κάθε μήνα που ήταν εταίρος. Βάσει αυτού, οι εταίροι θα ελάμβαναν τα εξής: α) ο (ΑΦΜ) 94.000€, β) ο (ΑΦΜ) 94.000€, γ) ο (ΑΦΜ) 94.000€, δ) ο (ΑΦΜ) 16.000€ και ε) ο (ΑΦΜ) 16.000€.

Στις υπεγράφη ένα Προσύμφωνο Πώλησης Εταιρικών Μεριδίων μεταξύ του αγοραστή και των εταίρων της ως άνω επιχείρησης,,, και ως πωλητές, όπου συμφώνησαν να του μεταβιβάσουν το σύνολο των εταιρικών τους μεριδίων έναντι τιμήματος €705.000 με τμηματική καταβολή μέσω έκδοσης συναλλαγματικών κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου. Τα εταιρικά μερίδια και το συμφωνηθέν αντίτιμο πώλησης ήταν τα εξής: α) του 2.280 μερίδια έναντι 130.000€, β) του 2.280 μερίδια έναντι 130.000€, γ) του 1.140 μερίδια έναντι 60.000€, δ) του 2.850 μερίδια έναντι 192.500€ και ε) του 2.850 μερίδια έναντι 192.500€. Στο εν λόγω προσύμφωνο και στο παράρτημα αυτού αποτυπώθηκαν οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις της εταιρείας κατά την και οι επιμέρους όροι μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

Στις υπεγράφη το με αριθμό οριστικό συμβόλαιο πώλησης των εταιρικών μεριδίων της εν λόγω εταιρείας της συμβολαιογράφου, βάσει του οποίου οι πέντε (5) προαναφερόμενοι εταίροι - πωλητές μεταβιβάζουν προς τους αγοραστές, και το σύνολο των εταιρικών τους μεριδίων έναντι τιμήματος **342.000€**, το οποίο συμφωνήθηκε να καταβληθεί τμηματικά μέσω συναλλαγματικών που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα. Το τίμημα που αντιστοιχούσε στους πωλητές ήταν: α) του 68.400€, β) του 68.400€, γ) του 34.200€, δ) του 85.500€ και ε) του 85.500€. Οι πωλητές υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις προβλεπόμενες με αριθμό,,, και/..... δηλώσεις απόδοσης φόρου μεταβίβασης μεριδίων Ε.Π.Ε., αντίστοιχα, βάσει του τιμήματος του οριστικού συμβολαίου επί του οποίου δεν προέκυψε ωφέλεια (κέρδος), συνεπώς ούτε φόρος.

Σύμφωνα με την από οικεία Έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. η οποία βασίσθηκε στο με αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι μετά την μεταβίβαση, ένας εκ των αγοραστών προέβη σε μήνυση των ως άνω πωλητών ότι τον εξαπάτησαν σχετικά με την πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρείας. Στο πλαίσιο της εν λόγω δικαστικής διαμάχης, ένας εκ των πωλητών, ο, κατέθεσε στις υπόμνημα προς τον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών

....., στο οποίο αναφέρεται στους όρους του προσυμφώνου, στο παράρτημα αυτού και στο συμφωνηθέν συνολικό τίμημα των **€705.000**.

Το εν λόγω υπόμνημα διαβιβάσθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. και έπειτα, στη Δ.Ο.Υ. όπου εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι το πραγματικό τίμημα της πώλησης των εταιρικών μεριδίων του προσφεύγοντα ήταν €192.500 (αντί του ποσού €85.500 που αναγραφόταν στο οριστικό συμβόλαιο), συνεπώς το κέρδος του προσδιορίσθηκε στο ποσό των €107.000 (€192.500 τίμημα - €85.500 κόστος απόκτησης) επί του οποίου υπολογίσθηκε φόρος υπεραξίας του άρθρ. 13 του ν. 2238/1994, και έκτακτη εισφορά του άρθρ. 5 του ν. 3833/2010, πλέον των αντίστοιχων πρόσθετων φόρων λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων.

Ο προσφεύγων είχε υποβάλει για το οικονομικό έτος 2010 δήλωση Ε1, στην οποία είχε συμπεριλάβει στον κωδικό 659 το ποσό των 10.000€, το οποίο, βάσει της οικείας βεβαίωσης της επιχείρησης «.....», έλαβε ως μισθό και απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, καθώς η επιχείρηση δεν το εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της. Στις υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009, στην οποία δήλωση στον κωδικό 659 ανέγραψε ποσό 6.000€, το οποίο έλαβε ως μισθό για το έτος 2008.

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

1. Η προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στην εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση του ελέγχου και πάσχει από έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοσή της, καθώς το οριστικό συμβόλαιο υπερισχύει του χρονικά προγενέστερου ιδιωτικού συμφωνητικού – προσυμφώνου. Η Δ.Ο.Υ. χρησιμοποιεί το εν λόγω προσύμφωνο που αναφέρεται στο από υπόμνημα του προς τον κ Εισαγγελέα, χωρίς να αναφέρεται το πλαίσιο μέσα στο οποίο τέθηκε υπόψη του ελέγχου, ενώ θα έπρεπε να βασιστεί στο οριστικό και μόνο συμβόλαιο.
2. Ακόμη και αν κριθεί ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη το προσύμφωνο αναφορικά με την αξία των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, θα πρέπει να φορολογηθεί με βάση τις ημερομηνίες λήξης των συναλλαγματικών και όχι όλο το ποσό μέσα στο έτος 2009.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 166 «Προσύμφωνο» του ΠΔ456/1984 (Αστικός Κώδικας), το προσύμφωνο είναι η σύμβαση με την οποία τα δυο μέρη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση.

Επειδή, σύμφωνα με πάγια σχετική νομολογία: «κατά τη διάταξη του άρθρου 166 Α.Κ., η σύμβαση, με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση (προσύμφωνο) υπόκειται στον τύπο, που ο νόμος ορίζει για τη σύμβαση, που πρέπει να συναφθεί. Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι το προσύμφωνο είναι αυτοτελής και αυθύπαρκτη σύμβαση, με την οποία οι συμβαλλόμενοι συμφωνούν να καταρτίσουν στο μέλλον άλλη οριστική σύμβαση. Αποτελεί, δηλαδή, ενοχική - υποσχητική σύμβαση. Έτσι, από τη φύση του, δεν επάγεται καμιά μεταβολή στις εμπράγματα σχέσεις των ενδιαφερομένων μερών, αλλά παράγει μεταξύ τους μόνο ενοχικά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Ειδικότερα, το προσύμφωνο πώλησεως δεν επιφέρει απώλεια της κυριότητας εκείνου, που υποσχέθηκε την πώληση.» (224/2016 ΕΦ ΑΘ, 1195/2014 ΑΠ, 772/2014 ΑΠ, 2356/2009 ΑΠ, 597/2007 ΑΠ)

Επειδή, εν προκειμένω, στο από 28/11/2009 Προσύμφωνο Πώλησης Εταιρικών Μεριδίων αναγράφονται τα εξής: «... οι ΠΩΛΗΤΕΣ επιθυμούν να πωλήσουν και μεταβιβάσουν, ο δε

ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ να αγοράσει. ... ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ εξεδήλωσε το κατ' αρχήν ενδιαφέρον του για την εξαγορά των Πωλούμενων Εταιρικών Μεριδίων που ανήκουν στους ΠΩΛΗΤΕΣ. Κατόπιν επαφών του ΑΓΟΡΑΣΤΟΥ με τους ΠΩΛΗΤΕΣ, οι διαπραγματεύσεις τους για την εξαγορά των Πωλούμενων Εταιρικών Μεριδίων κατέληξαν σε διαδικασία και όρους, που περιγράφονται στο παρόν Ιδιωτικό Συμφωνητικό το οποίο καθορίζει τα χρονικά όρια και τις προϋποθέσεις για την υπογραφή της οριστικής συμβάσεως μεταβιβάσεως των Πωλούμενων Εταιρικών Μεριδίων.». Στους όρους του εν λόγω προσυμφώνου αναγράφονται τα εξής: «1.01 ... οι ΠΩΛΗΤΕΣ αναλαμβάνουν με το παρόν την υποχρέωση να πωλήσουν και μεταβιβάσουν στον ΑΓΟΡΑΣΤΗ ή σε οποιοδήποτε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αυτός θα υποδείξει κατά την υπογραφή του οριστικού συμφώνου ... 1.02. Η υπογραφή του οριστικού συμβολαίου θα λάβει χώρα μόλις ολοκληρωθούν οι αναγκαίες διαδικασίες ... 2.01. Το συνολικό τίμημα πωλήσεως ... συμφωνείται από τους συμβαλλομένους στο ποσό επτακοσίων πέντε χιλιάδων ευρώ. Το ποσό αυτό θα καταβάλει ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ στους ΠΩΛΗΤΕΣ κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου με την έκδοση από κάθε έναν ΠΩΛΗΤΗ και εις διαταγήν του, και την αυθημερόν αποδοχή από τον ΑΓΟΡΑΣΤΗ των παρακάτω συναλλαγματικών ... 4.01. Το οριστικό συμβόλαιο μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων θα υπογραφεί ενώπιον συμβολαιογράφου μόλις ολοκληρωθούν οι αναγκαίες διαδικασίες και το αργότερο μέχρι 31/12/2009 και θα περιλαμβάνει τους αυτούς όρους του παρόντος εκτός εάν τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνήσουν διαφορετικά.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι με το εν λόγω προσύμφωνο εκδηλώθηκε κατ' αρχήν το ενδιαφέρον των αντισυμβαλλομένων για τη μεταβίβαση των μεριδίων τους σε μελλοντικό χρόνο, τα οποία εν τέλει μεταβιβάστηκαν με το με αριθμό/..... οριστικό συμβόλαιο πώλησης εταιρικών μεριδίων, τα στοιχεία του οποίου αποτελούν και πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα ελέγχου» του ν.4174/2013: «2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «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, ο έλεγχος για να εξάγει τα οριστικά συμπεράσματά του βασίστηκε μόνο στο με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε το από υπόμνημα του κ. (ενός εκ των πωλητών) προς τον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, στο οποίο γίνεται αναφορά του από Προσυμφώνου Πώλησης Εταιρικών Μεριδίων, χωρίς να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε να αποδειχθεί πέραν πάσας αμφιβολίας η εκπλήρωση των όρων του προαναφερθέντος προσυμφώνου και συγκεκριμένα ως προς το τίμημα που αναγράφεται επ' αυτού.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η ανακρίβεια της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ως προς το τίμημα της πώλησης των μεριδίων του, η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη δεν καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος στον προσφεύγοντα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός, η εξέταση του δεύτερου ισχυρισμού του παρέλκει.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

01/01 - 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) Ποσά σε €		Δήλωση	Έλεγχος	Διαφορά Ελέγχου - Δήλωσης	Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	15.782,81	15.782,81	0,00	15.782,81	0,00
	της συζύγου	4.428,20	4.428,20	0,00	4.428,20	0,00
Φόρος	Χρεωστικό ποσό	716,15	716,15	0,00	716,15	0,00
Προκαταβολή φόρου		393,88	393,88	0,00	393,88	0,00
Τέλη χαρτοσήμου		36,00	36,00	0,00	36,00	0,00
Εισφορά ΟΓΑ		7,20	7,20	0,00	7,20	0,00
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών		1.135,93	1.135,93	0,00	1.135,93	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).