



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25-01-2019

Αριθμ. Αποφ.: 232

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό ειδοποίησης

πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία διαβιβάστηκε με το αριθμ. πρωτ./27-11-2018 (ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ/ΕΙ 2018 ΕΜΠ/4-12-2018) έγγραφο του και κοινοποιήθηκε στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων στις 29-11-2018.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και σε εκτέλεση της αριθμ. 2465/2018 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά το σκεπτικό της και των προβαλλόμενων λόγων της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, η οποία διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα και έχει τη φορολογική κατοικία της στο Ηνωμένο Βασίλειο υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό καταχ./3-4-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με επιφύλαξη, καθώς και την από 23-3-2017 αίτησή της. Στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση περιέλαβε (στον κωδικό 781) το ποσό των 11.766.101,00 ευρώ ("χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων [...]") και στην οικεία από 23.3.2017 επιφύλαξή της, προς το Τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα ανέφερε, μεταξύ άλλων, ότι: (α) ήταν κάτοχος 395.964 μετοχών στην ελληνική ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....»-ΑΦΜ, τις οποίες πώλησε με βάση σχετική σύμβαση τον Δεκέμβριο του 2015, έναντι τιμήματος 11.766.100,98 ευρώ στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....», (β) είχε την ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής (Ηνωμένου Βασιλείου) για ολόκληρο το διάστημα του ημερολογιακού έτους 2015 (1/1/2015 – 31/12/2015), όπως αποδεικνυόταν και από το σχετικό πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Ηνωμένου Βασιλείου, (γ) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΕ και του άρθρου 7 της ΣΑΔΦ, η ως άνω υπεραξία (capital gain) από την πώληση των μετοχών της δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, ούτε σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, και (δ) συνεπώς, η εν λόγω υπεραξία θα έπρεπε να δηλωθεί στους κωδικούς 657-658 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ως ποσό απαλλασσόμενο της εισφοράς αλληλεγγύης ή στους κωδικούς 781-782 δηλαδή ως ποσό που δεν αποτελεί εισόδημα προερχόμενο από διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Η φορολογική αρχή προέβη στη διαγραφή του επίμαχου ποσού από τον κωδικό 781 και στην καταχώρηση του ποσού των 11.400.060,68 ευρώ (το οποίο προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από το ποσό των 11.766.101,00 ευρώ του ποσού των 366.040,32

ευρώ, ως δαπάνης για αγορά μέρους των μετοχών) στον κωδικό 659 (εισοδήματα αποκτηθέντα το 2015, τα οποία *απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση*). Στη συνέχεια εκδόθηκε η από 24.11.2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, για το φορολογικό έτος 2015, με την οποία καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ύψους 912.004,84 ευρώ, επί της προαναφερόμενης ωφέλειας από την πώληση μετοχών της. Κατά της πράξης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ./14.12.2017 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία προέβαλε, ιδίως, ότι, βάσει του άρθρου 42 παρ. 8 του ν. [4172/2013](#) και του άρθρου 7 (VII) της ΣΑΔΦ, η παραπάνω ωφέλεια δεν υπόκειται σε οποιονδήποτε φόρο στην Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένης και της εισφοράς αλληλεγγύης του [άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#), η οποία συνιστά φόρο επί του εισοδήματος ή φόρο με "χαρακτήρα ουσιαστικώς παρόμοιο" με το φόρο εισοδήματος. Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε με την αριθμ./12.4.2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, κατ' επίκληση των διατάξεων των παρ. 1, 2 και 3 του [άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#), της [παρ. 2](#) του [άρθρου 52](#) του ν. [4305/2014](#), της παρ. 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ, του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ (ν.δ. [2732/1953](#)) και των γνωμοδοτήσεων [ΝΣΚ 130/2017](#) και [ΝΣΚ 13/2018](#) του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ), με την αιτιολογία ότι "δεν υπάρχει απαλλακτική διάταξη για τη μη επιβολή [της ένδικης εισφοράς] επί της υπεραξίας μεταβίβασης μετοχών".

Κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ ασκήθηκε η ΠΡ..../14-5-2018 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία εισήχθη προς συζήτηση στο Συμβούλιο της Επικρατείας κατόπιν της από 27-6-2018 και αριθμό .. πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010.

Με την εκδοθείσα με αριθμό 2465/2018 απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας απεφάνθη ότι:

1. Οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ καλύπτουν και το φορολογικό βάρος της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως "έκτακτο" ή προσωρινό, καθίσταται "τακτικό" και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων (πρβλ. ΣτΕ 797/1986), ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του επί σειρά ετών, παρά τις διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής και το φορολογικό συντελεστή και αποτελεί φόρο.
2. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν μπορεί να επιβληθεί νομίμως, εάν τούτο θα ήταν αντίθετο σε κανόνα υπερνομοθετικής ισχύος, όπως σε διάταξη διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει κυρωθεί με νόμο.
3. Δέχεται ως βάσιμο το λόγο της προσφυγής περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής του άρθρου 1 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου

και ακολούθως ακυρώνει την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και παραπέμπει την υπόθεση, προκειμένου αυτή να αποφανθεί αιτιολογημένα, εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου VII της ΣΑΔΦ, **με δεδομένο ότι η ένδικη εισφορά εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Δ΄ Θεσσαλονίκης και την επιστροφή νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθείσας της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης μετά των τόκων υπερημερίας συνολικού ύψους 992.943,25€ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Έλλειψη αιτιολογίας της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου. Η διοίκηση παραβίασε την υποχρέωση της για σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία (ΣτΕ 2927/2012), που αποτελεί γενική αρχή διοικητικού δικαίου και θεμελιώνεται στην αρχή του κράτους δικαίου (ΣτΕ 2788/2009), σε συνδυασμό με το δικαίωμα για αποτελεσματική δικαστική προστασία και το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη, κατά το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

β) Βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας (άρθρο 42 παρ.8 του Ν.4172/2013) και του άρθρου 7 της Διμερούς Σύμβασης για την αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου (ν.2732/1953 ΦΕΚ 329/12.11.1953 τ.Α΄) καθίσταται σαφές ότι η πώληση μετοχών απαλλάσσεται από οποιονδήποτε φόρο στην Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

γ) Η προβλεπόμενη στο άρθρο 29 του ν.3986/2011 εισφορά αλληλεγγύης συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του φόρου. Προς επίρρωση δε του ισχυρισμού της επικαλείται τις αριθμ. 2563/2015 και 1972/2012 αποφάσεις του ΣτΕ και την αριθμ. 130/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

δ) Επί του άρθρου 1 παρ. 1^α και 2 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ηνωμένου Βασιλείου και των φόρων, που ρυθμίζονται από την εν λόγω σύμβαση επικαλείται τις ερμηνευτικές οδηγίες της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με τις οποίες δεν θεωρήθηκε απαραίτητο να περιληφθούν στο ως άνω άρθρο οι όροι «συνήθεις φόροι» ή «έκτακτοι φόροι», καθώς, είναι φανερό, ότι κατά την επιβολή του φόρου τα συμπληρωματικά τέλη και οι συμπληρωματικές χρεώσεις ακολουθούν τον ίδιο κανόνα με τον κύριο φόρο και συνεπώς η εν λόγω εισφορά αλληλεγγύης είναι φόρος, που καλύπτεται από την ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ηνωμένου Βασιλείου.

ε) Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος οι διεθνείς συμβάσεις υπερισχύουν έναντι όλων των τυπικών νόμων και όλων των κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, που εκδίδονται, είτε στο πλαίσιο νομοθετικής εξουσιοδότησης, είτε στο πλαίσιο της αυτόνομης κανονιστικής αρμοδιότητας της διοίκησης. Συνεπώς η διάταξη του άρθρου 7 της ΣΑΔΦ υπερισχύει κατά την ως άνω συνταγματική πρόβλεψη κάθε άλλης αντίθετης διάταξης νόμου και ως εκ τούτου η Ελλάδα δε δύναται να επικαλεστεί τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας ως δικαιολογία για τη μη εφαρμογή του άρθρου 7 αυτής, που επιβάλλει την απαλλαγή της από οποιαδήποτε φορολογική επιβάρυνση επί της ωφέλειας από πώληση μετοχών, εφόσον πρόκειται για φόρο με χαρακτήρα ουσιαστικώς παρόμοιο προς τον φόρο εισοδήματος.

στ) Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με τις υπ' αριθμ. 30/2017 & 144/2017 γνωμοδοτήσεις του, αναγνωρίζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη υπερνομοθετική ισχύ των διεθνών συμβάσεων έναντι της εσωτερικής νομοθεσίας.

ζ) Διακριτική μεταχείριση των κατοίκων χωρών με ΣΑΔΦ, ανάλογα με την τυχόν κατοχή ή μη Ελληνικού Α.Φ.Μ., επικαλούμενη την παρ.7 περ. β΄ της ΠΟΛ. 1132/2015 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Συντάγματος περί των “Κανόνων του διεθνούς δικαίου και διεθνών οργανισμών” ορίζεται ότι: «1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».

Επειδή, με το άρθρο μόνο του ν.δ. [2732/1953](#) (Α΄ 329), κυρώθηκε η μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας σύμβαση “περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει με τους φόρους επί του εισοδήματος” (στο εξής, ΣΑΔΦ). Η ΣΑΦΔ ορίζει, **στο άρθρο I**, ότι “(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου». (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου». (2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.”, **στο άρθρο II** ότι “(1) Εν τη παρούση Συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου: [...] (δ) Ο όρος «φόρος» υποδηλοί τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου ή τον Ελληνικόν φόρον, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου, [...] (3) Κατά την εφαρμογήν των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως παρ’ εκατέρου των Συμβαλλομένων Μερών οιοσδήποτε όρος μη άλλως καθοριζόμενος θα έχη εκτός αν το κείμενον άλλως ορίζει, την έννοιαν η οποία δίδεται εις τον όρον τούτον υπό των ισχυόντων εν τω εδάφει του Συμβαλλομένου τούτου Μέρους νόμων των αναφερομένων εις τους φόρους οι οποίοι αποτελούν αντικείμενον της παρούσης Συμβάσεως”, **στο άρθρο VII**, ότι “Κάτοικος ενός των εδαφών όστις δεν διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω εδάφει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θ’ απαλλάσσεται εν τω εδάφει αυτώ οιουδήποτε φόρου επί ωφελείας εκ της πωλήσεως, μεταβιβάσεως, ή ανταλλαγής στοιχείων παγίου ενεργητικού.” [“... tax on gains from the sale, transfer, or exchange of capital assets”, κατά το κείμενο της ΣΑΔΦ στην αγγλική γλώσσα] και, **στο άρθρο XIV**, ότι “(1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία. [...]”.

Επειδή, ο ΚΦΕ (ν. [4172/2013](#)) ορίζει, **στο άρθρο 3**, ότι “1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος [...]. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.”, **στο άρθρο 5** (όπως τροποποιήθηκε με την [παρ. 3 του άρθρου 21](#) του ν. [4223/2013](#), Α΄ 287), ότι “1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: [...] θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση [...] 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.” και, **στο άρθρο 42** (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 18 περιπτ. β΄ και στ΄ του ν. [4223/2013](#), Α΄ 287, τις παραγράφους 4 και 5 του [άρθρου 88](#) του ν. [4316/2014](#), Α΄ 270 και με τις περιπτώσεις 8α και 8β της υποπαρ. Δ.1 της [παρ. Δ](#) του [άρθρου πρώτου](#) του ν. [4254/2014](#), Α΄ 85), ότι “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%) [...] 3. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. [...] 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. [...] 8. **Απαλλάσσεται από το φόρο το εισόδημα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ)** και το οποίο προκύπτει **από υπεραξία μεταβίβασης των τίτλων** σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους υπό την προϋπόθεση ότι υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τη φορολογική τους κατοικία.”.

Περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1032/2015 ορίζεται ότι: «7. Όσον αφορά το εισόδημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων της [παρ. 1 του άρθρου 42](#) από φυσικό πρόσωπο που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα:

α) Με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 3](#) του ν.[4172/2013](#) ορίζεται, ότι ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

β) Επίσης, με τις διατάξεις της περ. θ' της [παρ. 1 του άρθρου 5](#) του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από τη μεταβίβαση τίτλων που έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 3](#) και της περ. θ' της [παρ. 1 του άρθρου 5](#), ως εισόδημα από πηγή Ελλάδος, με συντελεστή 15%.

Το εισόδημα αυτό θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο έλαβε χώρα η μεταβίβαση των τίτλων στις προθεσμίες που ορίζονται για τα φυσικά πρόσωπα με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 67](#), σε ανάλογο κωδικό που θα προβλεφθεί.

Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη με βάση το [άρθρο 65](#) του ν.[4172/2013](#), η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου συμπεριλαμβάνεται το υπόψη εισόδημα, υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την οποιαδήποτε μεταβίβαση και ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ, με βάση την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ'εφαρμογή της [παρ.7 του άρθρου 67](#) του ν.[4172/2013](#).

Για τη διαδικασία και τα δικαιολογητικά απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ) θα πρέπει να ακολουθηθεί η διαδικασία που ορίζεται με βάση τις [ΠΟΛ.1283/30.12.2013](#) και [ΠΟΛ.1006/31.12.2013](#) Αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των [άρθρων 8](#) και [10](#) του ν.[4174/2013](#).

Επισημαίνεται, ότι όταν ο δικαιούχος φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης των τίτλων αυτών απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της [παραγράφου 8 του άρθρου 42](#) του ν. [4172/2013](#), με την προϋπόθεση ότι υποβάλλονται τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τη φορολογική του κατοικία. Η φορολογική κατοικία στην περίπτωση αυτή αποδεικνύεται με πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας με βάση τα οριζόμενα στην οικεία ΣΑΔΦ. Διευκρινίζεται ότι τα εν λόγω πρόσωπα δεν υποχρεούνται σε απόκτηση ελληνικού Α.Φ.Μ. και δεν απαιτείται να υποβάλλουν μηδενική δήλωση από την αιτία αυτή.

Περαιτέρω, το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας το οποίο τεκμηριώνει την απαλλαγή τους, απαιτείται να έχει κατατεθεί στο θεματοφύλακα του εν λόγω προσώπου, καθόσον ο τελευταίος θα είναι υπόχρεος για την απόδειξη της φορολογικής απαλλαγής έναντι της φορολογικής αρχής».

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 29 παρ. 2](#) του ν. [3986/2011](#), η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στο “ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, [...] φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο [...]”. Συνεπώς, επιβάλλεται, κατ’ αρχήν, και στο εισόδημα του άρθρου 42 (παρ. 1 και 3) του ΚΦΕ, έστω κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, δυνάμει διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας (όπως η παράγραφος 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ).

Επειδή, όπως έχει κριθεί με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 5), «κατά την έννοια των προεκτεθεισών διατάξεων του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ, το οποίο ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής της, φόρος επί του εισοδήματος ή, τουλάχιστον, φόρος “χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου” με φόρο επί του εισοδήματος είναι, ιδίως, οριστική χρηματική παροχή φυσικού ή νομικού προσώπου προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και καταβάλλεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. Ολομ. [ΣτΕ 2563/2015](#)), προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (πρβλ. [ΣτΕ 1773/2018](#) επταμ., [ΣτΕ 1222/2017](#)), στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η κάλυψη του δημοσιονομικού της ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού (πρβλ. [ΣτΕ 1773/2018](#) επταμ., [ΣτΕ 1222/2017](#)), όπως είναι η κρατική οικονομική ενίσχυση ορισμένων, οικονομικά ασθενών ή ευπαθών, κατηγοριών προσώπων (πρβλ. [ΣτΕ 1222/2017](#)), εφόσον η εν λόγω επιβάρυνση (έστω κι αν δεν έχει, κατά το άρθρο 78 του ελληνικού Συντάγματος, ως “αντικείμενο” το εισόδημα ορισμένου οικονομικού/φορολογικού έτους: πρβλ. Ολομ. [ΣτΕ 2563/2015](#)) έχει ως βάση επιβολής το συνολικό καθαρό εισόδημα του βαρυνόμενου προσώπου σε ορισμένο οικονομικό/φορολογικό έτος. Και τούτο, ανεξαρτήτως του εάν η ανωτέρω οικονομική επιβάρυνση έχει “έκτακτο” χαρακτήρα, δοθέντος ότι (α) το άρθρο Ι της ΣΑΔΦ δεν προβλέπει τέτοιο κριτήριο διάκρισης, (β) η έλλειψη εννοιολογικού ορισμού στη ΣΑΔΦ των “τακτικών” ή των “έκτακτων” φόρων, βάσει αντικειμενικών και προβλέψιμων στην εφαρμογή τους κριτηρίων, δημιουργεί ασάφεια, ασύμβατη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, που είναι τόσο σημαντική στο πεδίο του φορολογικού δικαίου και (γ) τυχόν ερμηνεία του άρθρου Ι κατά τρόπο που αποκλείει γενικά από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ τους “έκτακτους” φόρους, υπό την έννοια των φόρων που επιβάλλονται εφάπαξ ή έχουν προσωρινή ισχύ (περιοριζόμενη λ.χ. σε ένα ή δύο φορολογικά έτη), ακόμα κι αν δεν συντρέχουν συναφώς εξαιρετικές και έκτακτες συνθήκες, όπως θεομηνία (πρβλ. ΣτΕ 3189/1992, ΣτΕ 797/1986) ή άμεσος κίνδυνος στάσης πληρωμών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 153/2018), θα παρείχε κατ’ ουσίαν στα συμβαλλόμενα κράτη και, ειδικότερα, σε υπόθεση όπως η παρούσα, στην Ελληνική Δημοκρατία, τη δυνατότητα ευχερούς καταστρατήγησης των διατάξεών της και, συνακόλουθα δεν θα ήταν συμβατή με την ανάγκη διαφύλαξης της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους, καθόσον ο Έλληνας νομοθέτης, ο οποίος είναι κατ’ αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους με διάφορους τρόπους (βλ. λ.χ. Ολομ. [ΣτΕ 2563/2015](#)), θα μπορούσε να προβλέπει έκτακτη/εφάπαξ φορολογική επιβάρυνση επί του καθαρού εισοδήματος ορισμένου έτους (βλ. [ΣτΕ 1773/2018](#) επταμ., [ΣτΕ 1222/2017](#)), η οποία θα μπορούσε να επαναλαμβάνεται, ενδεχομένως με κάποιες παραλλαγές

ως προς τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του προβλεπόμενου βάρους (ιδίως, ως προς τη βάση επιβολής του και το φορολογικό συντελεστή), περιοδικά/συστηματικά ή και επί σειρά ετών, με συνέπεια τη νόθευση του καθιερωθέντος με τη ΣΑΔΦ συστήματος κατανομής και άσκησης της φορολογικής εξουσίας των συμβληθέντων μερών. Γι' αυτό, άλλωστε, σε κάθε περίπτωση (δηλαδή, ακόμα κι αν γινόταν δεκτή η ως άνω ερμηνευτική εκδοχή περί αποκλεισμού από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ των "έκτακτων" φόρων επί του εισοδήματος), οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως "έκτακτο" ή προσωρινό, καθίσταται "τακτικό" (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων: πρβλ. ΣτΕ 797/1986), ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή».

Επειδή, σύμφωνα με την πρόσφατη εγκύκλιο Ε. 2009/11-1-2019 της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας η ΑΑΔΕ, σε συμμόρφωση με την ως άνω [ΣτΕ 2465/2018](#) έκανε δεκτό ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του [άρθρου 29](#) του ν.[3986/2011](#) και του [άρθρου 43Α](#) του ν.[4172/2013](#) συνιστά φόρο, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ.

Ειδικότερα αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Με την αριθμ. [2465/2018](#) απόφασή του, το Β' τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.[3900/2010](#) (πιλοτική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του [άρθρου 29](#) του ν.[3986/2011](#) συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. [2732/1953](#), Α'329).

2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#). Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως "τακτικού"/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ([άρθρο 43Α](#)), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

3. Σύμφωνα με το άρθρο Ι της ΣΑΦΔ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου (πεδίο εφαρμογής), "(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως Ελληνικού φόρου. (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της

Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. (2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιασδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.”

4. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΔΦ εφαρμόζονται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή σε οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο ΙΙ της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλείται η εγκύκλιος [ΠΟΛ.1099/2018](#) με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. [13/2018](#) γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιαδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

Συνεπώς, για τα έτη 2015 και επόμενα, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επίσης, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης».

Επειδή, επί του τεθέντος από το Συμβούλιο της Επικρατείας ζητήματος περί της συνδρομής ή όχι των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου VII της ΣΑΔΦ, στην προκειμένη περίπτωση και με βάση την υπ’ αριθ./3-4-2017 κατατεθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (της προσφεύγουσας) για το φορολογικό έτος 2015 προκύπτει απαλλαγή από το σχετικό φόρο, καθόσον η προσφεύγουσα κατά το εν λόγω φορολογικό έτος δεν ασκούσε επιτήδευμα δια μέσου μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει και των ως άνω κριθέντων με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, στην ΠΟΛ. 1032/2015 και την προσφάτως εκδοθείσα με αριθμό Ε. 2009/11-1-2019 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, με την οποία υιοθετήθηκε το σκεπτικό της ως άνω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, η επίμαχη υπεραξία από την πώληση μετοχών ημεδαπής εταιρίας από κάτοικο αλλοδαπής, δε δύναται να υπαχθεί σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον αυτή (η ειδική εισφορά αλληλεγγύης) συνιστά φόρο, καθόσον, ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής της επί σειρά ετών,

αποκτά “τακτικό” χαρακτήρα, εμπίπτει δε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ (σκέψη 5 και 7 ΣΤΕ 2465/2018), αντίθετη δε ερμηνευτική εκδοχή θα οδηγούσε σε νόθευση του καθιερωθέντος με τη ΣΑΔΦ συστήματος κατανομής της φορολογικής εξουσίας των συμβληθέντων μερών (Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός περί μη επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της ωφέλειας από την πώληση μετοχών από την προσφεύγουσα-κάτοικο αλλοδαπής, σύμφωνα με την υπ’ αριθ./3-4-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, γίνεται αποδεκτός, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Ως προς το αίτημα έντοκης επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στο φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ’ αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β’ 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά

την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης: «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας...».*

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία άρχεται από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ/14-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της
με ΑΦΜ, ως προς τη μη επιβολή της κατ' άρθρο 29 ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί του ποσού της υπεραξίας από τη μεταβίβαση μετοχών και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθώς και την νομιμότοκη επιστροφή της αχρεωστήτως καταβληθείσης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 και της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, από την ημερομηνία της σχετικής αίτησης επιστροφής μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης της προσφεύγουσας για την επιστροφή.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΩΝ. ΚΥΡΑΤΣΑ

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.