



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 11 / 2021

Αριθμός Απόφασης **4439**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2021** και αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός αριθ., κατά των υπ' αρ. /2020, /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικών ετών **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **23/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **29/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, η οποία, λαμβανομένου υπόψη ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **30/12/2020**, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο

εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 του ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 23/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	89.097,71€	33.905,50€	10.171,65€	2.701,71€	46.778,86€
2	 - 23/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	308.922,31€	45.775,26€	22.789,95€	49.017,35€	117.582,56€
3	 - 23/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	1.842,93€	-118,76€	232,18€	16.523,17€	16.636,59€
Σύνολα					79.562,00€	33.193,78€	68.242,23€	180.998,01€

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται ως προς την αιτιολογία τους στην από **23-12-2020** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος γραφείου, δυνάμει της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου, του προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 28 και 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 – 2016.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014 – 2016, ο προσφεύγων τήρησε τους με αριθ. και με αριθ. λογαριασμούς χαρτοφυλακίου τίτλων στην αλλοδαπή τράπεζα και απέκτησε κέρδη από **υπεραξία μεταβίβασης τίτλων**. Ειδικότερα, τα κέρδη αυτά αφορούσαν σε κέρδη από μεταβίβαση παραγώγων και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, καθώς και από πώληση μετοχών (εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά εταιρειών στις οποίες συμμετείχε με ποσοστό μικρότερο του μισό τοις εκατό (0,5%).

Προκειμένου η φορολογική αρχή να εξακριβώσει την ακρίβεια των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει ο προσφεύγων αναφορικά με τα παραπάνω ποσά εισοδημάτων από μεταβίβαση τίτλων (αρ. 42 ν. 4172/2013), κάλεσε τον προσφεύγοντα στην παροχή των αναγκαίων πληροφοριών. Κατόπιν ανταπόκρισης του προσφεύγοντος και προσκόμισης στη φορολογική αρχή των σχετικών βεβαιώσεων (CAPITAL GAIN/LOSS FROM 1.1. TO 31.12 2014) που χορηγήθηκαν από το πιστωτικό ίδρυμα, το ΚΕΦΟΜΕΠ διενήργησε τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις και κατάληξε στις εξής κρίσεις:

Για το φορολογικό έτος **2014** κρίθηκε ότι ο προσφεύγων απέκτησε εισοδήματα από **υπεραξία μεταβίβασης παραγώγων και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων** συνολικού ύψους **133.560,23€**, καθώς και εισοδήματα από υπεραξία μεταβίβασης μετοχών (εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά εταιρειών στις οποίες ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό μικρότερο του μισό τοις εκατό (0,5%) συνολικού ύψους **145.124,11€**. Ο έλεγχος, κατ' επίκληση των διατάξεων της ΠΟΛ 1105/2014, έκρινε ότι οι συναλλαγές επί τίτλων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, ήτοι εν προκειμένω παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα και λοιποί τίτλοι, ύψους 133.560,23€, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21§3 του ν. 4172/2013 και φορολογούνται με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 και όχι με βάση το άρθρο 43 του ν.4172/2013. Περαιτέρω, για τα κέρδη από πώληση μετοχών (εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά εταιρειών στις οποίες συμμετείχε με ποσοστό μικρότερο του μισό τοις εκατό (0,5%) ύψους 145.124,11€ που απαλλάσσονται από το φόρο υπεραξίας, έκρινε ότι επιβάλλεται μόνο ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το προσδιορισθέν ποσό κερδών ύψους 133.560,23€ πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013, ενώ, το σχετικό ποσό των 44.462,52€ που είχε ήδη δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στον κωδ. 865 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος («Κέρδος από μεταβίβαση τίτλων αλλοδαπής») και αποτελεί μέρος του άνω ποσού κερδών ύψους 133.560,23€, κρίθηκε ότι πρέπει να μεταφερθεί στον κωδ. 427 «Ακαθάριστα έσοδα της παρ. 3 του άρθρου 21 από επιχειρηματική δραστηριότητα»

Για το φορολογικό έτος 2015 κρίθηκε ότι ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης παραγώγων και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων συνολικού ύψους **357.301,46€** (έναντι δηλωθέντος στον κωδ. 865 ποσού € 49.891,16), καθώς και απαλλασσόμενο του φόρου εισοδήματος πλην υποκείμενο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης μετοχών (εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά εταιρειών στις οποίες ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό μικρότερο του μισό τοις εκατό (0,5%) συνολικού ύψους **884.275,12€** (έναντι δηλωθέντος στον κωδ. 659 ποσού € 579.273,85).

Για το φορολογικό έτος 2016 κρίθηκε ότι ο προσφεύγων απέκτησε απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης μετοχών (εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά εταιρειών στις οποίες ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό μικρότερο του μισό τοις εκατό (0,5%) συνολικού ύψους 254.315,17€ (έναντι δηλωθέντος στον κωδ. 659 ποσού 40.153,65€) υποκείμενο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση ή την τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

A) ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΟΥ, ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΟΜΕΝΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ, ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1/2014-31/12/2014

A.1) Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (απαγορευόμενο «venire contra factum proprium») λόγω του ότι αγνοήθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ απόφαση (προηγούμενο) της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ υπ. αριθμόν 458/2020 όσον αφορά την ορθή ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 21§3 ν. 4172/2013. Ειδικότερα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και η ΠΟΛ 1105/2014, σύμφωνα με τις οποίες οι συναλλαγές επί των τίτλων του άρθρου 42 του ν.4172/13 εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και φορολογούνται με το άρθρο 29 του ν. 4172/2014 και όχι με βάση το άρθρο 43 του ν.4172/2013, είχαν ρητώς καταργηθεί και αντικατασταθεί με την παρ. 2 του άρθρου 88 του ν. 4316/2014 (Α' 270), με έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 24-12-2014, με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζονται για το φορολογικό έτος 2014, καθώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 είναι η 31/12/2014.

A.2) Έκδοση της υπόψη ΠΟΛ 1105/2014 εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης κατά παραβίαση του άρθρου 43 του Συντάγματος.

A.3) Παραβίαση διατάξεων ουσιαστικού δικαίου του άρθρου 21 παρ. 3 ν. 4172/2013 και έλλειψη αιτιολογίας ως της την μη συνδρομή των προϋποθέσεων της ΠΟΛ 1105/2014 βάσει των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα ο προσφεύγων επικαλείται ότι, υπό την εκδοχή ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις της ΠΟΛ 1105/2014, δεν πληρούνται η τιθέμενη για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 3 ν.4172/2013 προϋπόθεση «ο φορολογούμενος να πραγματοποιήσει κατά μέσο όρο τουλάχιστον 10 συναλλαγές επί των τίτλων αυτών, συνολικής αξίας τουλάχιστον διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ, ανά τρίμηνο, στη διάρκεια των τελευταίων τεσσάρων τριμήνων».

B) ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΟΥ ΚΑΙ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1/2015-31/12/2015 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015)

B.1) Παραβίαση διατάξεων ουσιαστικού δικαίου των άρθρων 7, 10 και 42 ν. 4172/2013 και έλλειψη αιτιολογίας όσον αφορά τον καταλογισμό εισοδήματος από συναλλαγματικές διαφορές. Ειδικότερα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι το κέρδος που προέρχεται από την αποτίμηση χαρτοφυλακίου και οφείλεται σε συναλλαγματικές διαφορές μεταξύ του νομίσματος διενέργειας των συναλλαγών και του νομίσματος αποτύπωσης των συναλλαγών για σκοπούς ενημέρωσης του επενδυτή (reporting), δεν

συνιστούν εισόδημα, επικαλούμενος σχετικώς το υπ. αριθ. ΔΕΑΦΑ1125763ΕΞ2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το περιεχόμενο του οποίου, δεν αποτελεί αντικείμενο του φόρου εισοδήματος το κέρδος ή η ζημιά από την αποτίμηση τίτλων παρά μόνο το προκύπτον κέρδος από τις πραγματικές επ' αυτών συναλλαγές. Τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα παραπάνω ισχύουν και στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, όπου οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

Γ) ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΟΥ ΚΑΙ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1/2016 - 31/12/2016 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016) ΟΣΩΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΠΛΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΙΤΛΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΩΝ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων επικαλείται, ομοίως ως άνω, ότι το κέρδος που προσδιόρισε ο έλεγχος από την μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από το λογαριασμό στον λογαριασμό, ύψους 149.421,62€, αντιστοιχεί σε πραγματικό κέρδος (on market) ύψους 68.389,89€, ενώ, το υπόλοιπο ποσό ύψους 81.031,73€ αφορά **αποτίμηση** (currency) ποσό για το οποίο δεν θα πρέπει να καταβληθεί εισφορά αλληλεγγύης, καθώς πρόκειται για αποτύπωση συναλλαγματικής διαφοράς και όχι πραγματική ωφέλεια.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. ΔΕΔ..... **ΕΙ2021ΕΜΠ /14-07-2021** υπόμνημα

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία (Σχ. 6 – 11), και με το υπ' αρ. ΔΕΔ.....**ΕΙ2021ΕΜΠ/14-07-2021** υπόμνημα, προσκομίζει και επικαλείται **επιπλέον νέα στοιχεία (Σχ. 12 – 13)**, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

Σχ. 6Α - ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ

Σχ. 6Β - ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ

Σχ. 7 - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΥΝΑΜ.ΔΙΑΦ. 2015 CAPITAL GAINS AND LOSSES 2015

Σχ. 8 -

Σχ. 8 -

Σχ. 9 - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ FUTURES 2015

Σχ. 10Α - ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ VALUATION 2014-2015 ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Σχ. 10Β - ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ VALUATION 2014-2015 ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Σχ. 11 - CAPITAL GAINS AND LOSSES PICTET 01JANUARY2016-25NOVEMBER2016

Σχ. 12 - ΛΟΓΑΡ..... ΚΕΡΔΗ-ΖΗΜΙΕΣ ΜΤΧ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓ.ΧΩΡΙΣ ΣΥΝΑΜ.ΔΙΑΦ. 26-2-2021

Σχ. 13 - ΛΟΓΑΡ..... ΚΕΡΔΗ-ΖΗΜΙΕΣ ΜΤΧ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓ.ΧΩΡΙΣ ΣΥΝΑΜ.ΔΙΑΦ. 26-2-2021

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, καθώς και από τις αιτιολογημένες Απόψεις της φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, με την υπ' αριθ.**/2021 πράξη Αναπομπής** του προϊστάμενου της υπηρεσίας μας, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην ελεγκτική αρχή προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία, και να αποστείλει στην υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του κεφαλαίου Δ της ΠΟΛ 1069/2014 Απόφασης της ΓΓΔΕ.

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 68 του Ν.4587/2018 (Α' 218) και ισχύει, από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η υπ' αριθ.**/2021 Απόφαση** για την παράταση της προθεσμίας λήξης για την έκδοση Απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τριάντα (30) ημέρες, όπως είχε διαμορφωθεί με την υπ' αριθ. **Α 1049/2021** (Β' 984) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ως εκ τούτου η προθεσμία εξέτασης αυτής παρατείνεται έως **29/11/2021**.

Επειδή από τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος 2014

Ο προσφεύγων κατείχε τα με αρ. λογ. και αρ. λογ. χαρτοφυλάκια τίτλων στην αλλοδαπή τράπεζα Από τις προσκομισθείσες στον έλεγχο βεβαιώσεις της τράπεζας («CAPITAL GAINS AND LOSSES FROM 01/01/2014 to 31/12/2014») των λογαριασμών με αρ. και με αρ., που τηρούνται στην παραπάνω τράπεζα, τα συνολικά κέρδη του φορολογουμένου από τη μεταβίβαση τίτλων ανήλθαν σε **167.464,51€** και **111.219,83€** για τα με αρ. λογ. και χαρτοφυλάκια τίτλων αντίστοιχα.

Τα κέρδη ύψους **167.464,51€** του με αρ. λογ. χαρτοφυλακίου τίτλων αναλύονται σε:

- α) κέρδη από μεταβίβαση παραγώγων ύψους 93.731,25€,
- β) κέρδη από μεταβίβαση λοιπών τίτλων (πλην μετοχών και sicav) ύψους 9.449,24€ και
- γ) κέρδη από πώληση εισηγμένων μετοχών (μικρότερο του 0,5%), ύψους 64.284,02€

Τα κέρδη ύψους **111.219,83€** του με αρ. λογ. χαρτοφυλακίου τίτλων αναλύονται σε:

- α) κέρδη από μεταβίβαση παραγώγων ύψους 19.191,53€,
- β) κέρδη από μεταβίβαση λοιπών τίτλων (πλην μετοχών και sicav) ύψους 11.188,21€ και
- γ) κέρδη από πώληση εισηγμένων μετοχών (μικρότερο του 0,5%), ύψους 80.840,09€.

Με βάση τα παραπάνω, για το φορολογικό έτος 2014, τα ποσά κερδών από πωλήσεις μετοχών ανήλθαν σε **145.124,11€** (64.284,02€ + 80.840,09€), ενώ, τα ποσά κερδών από παράγωγα και λοιπούς τίτλους σε **133.560,23€** (93.731,25€ + 9.449,24€ + 19.191,53€ + 11.188,21€) (βλ. σελ. 47 έκθεσης ελέγχου), ήτοι:

			Σύνολο 2014
Σύνολο κερδών/ζημιών από μεταβίβαση τίτλων, σύμφωνα με τη βεβαίωση CAPITAL GAIN & LOSS της τράπεζας	167.464,51€	111.219,83€	278.684,34€
Ανάλυση κερδών βάσει ελέγχου			
Κέρδος από μεταβίβαση παραγώγων (αυτοτελώς φορολογούμενο - αρ. 43 ν. 4172/2013)	93.731,25€	19.191,53€	112.922,78€
Κέρδος από πώληση μετοχών εισηγμένων εταιρειών (συμμετοχή <0,5%)- απαλλασσόμενο του φόρου κατ' άρθρο 42§1β ν. 4172/2013, υπαγόμενο σε εισφορά αλληλεγγύης	9.449,24€	11.188,21€	20.637,45€
<u>Σύνολο φορολογουμένων κερδών αρ. 42, 43 ν. 4172/2013</u>	103.180,49 €	30.379,74 €	133.560,23€
Σύνολο κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων εταιρειών (συμμετοχή <0,5%)- απαλλασσόμενο του φόρου - αρ. 42§1β ν. 4172/13, υπαγόμενο σε εισφορά αλληλεγγύης	64.284,02€	80.840,09€	145.124,11€

Περαιτέρω, ο έλεγχος, κατ' επίκληση των διατάξεων της ΠΟΛ 1105/10-04-2014, έκρινε ότι τα κέρδη από συναλλαγές επί τίτλων του άρθρου 42 του ν. 4172/13, ήτοι εν προκειμένω παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα και λοιποί τίτλοι πλην των μετοχών (με ημερομηνία κτήσης από 01/01/2009 και έπειτα) για τις οποίες ο ελεγχόμενος συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από μισό τοις εκατό (0,5%) και των SICAV, ύψους **133.560,23€** κατά τα ανωτέρω, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 και φορολογούνται με το άρθρο 29 του ν. 4172/2014 ενώ τα κέρδη από πώληση μετοχών που έχουν αποκτηθεί από 01/01/2009 και ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό

κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από 0,5%, ύψους **145.124,11€** ότι απαλλάσσονται μεν από το φόρο υπεραξίας του άρθρου 43 ν. 4172/2013, πλην όμως επιβάλλεται επ' αυτών ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το προσδιορισθέν ποσό κερδών ύψους 133.560,23€ πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013, ενώ, το ποσό των 44.462,52€ που είχε ήδη δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στον κωδ. 865 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος («Κέρδος από μεταβίβαση τίτλων αλλοδαπής») και αποτελεί μέρος του άνω ποσού κερδών ύψους € 133.560,23, κρίθηκε ότι πρέπει να μεταφερθεί στον κωδ. 427 «Ακαθάριστα έσοδα της παρ. 3 του άρθρου 21 από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Ως προς τον βασικό υπό κεφ. Α της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τυγχάνει εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι τα κέρδη από τις αγοραπωλησίες παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, μεταβίβαση τίτλων πλην μετοχών για τις οποίες ο προσφεύγων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από 0,5% καθώς και από μεταβίβαση αμοιβαίων κεφαλαίων SICAV, αποτελούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 3 ν. 4172/2013, σημειώνονται τα εξής:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 – Κ.Φ.Ε, όπως ίσχυε μέχρι τις 24/12/2014 (πριν την τροποποίησή του το ν. 4316/2014), οριζόταν ότι: «1) Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους,... 2) ..., 3) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος ασχολείται κατ' επάγγελμα με τις ανωτέρω συναλλαγές. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Με όμοια απόφαση καθορίζονται οι φορολογούμενοι που ασχολούνται κατ' επάγγελμα με τις ανωτέρω συναλλαγές. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο έτη»

Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 3 τροποποιήθηκε με το ν. 4316/2014 (Α' 270) ως εξής: «3) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη». Σημειώνεται ότι η φράση «εκτός από τις περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος ασχολείται κατ' επάγγελμα με τις ανωτέρω συναλλαγές» στο τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 88 του ν.4316/2014 (Α' 270). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 24-12-2014).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 42§1 του ΚΦΕ, όπως ίσχυαν μέχρι την 23/12/2014 ορίζονταν ότι: «1) Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον δεν

συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα: α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά β) μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%) και οι μεταβιβαζόμενες μετοχές έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής, 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»

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του ν. 4316/2014 τροποποιήθηκε το ανωτέρω άρθρο και από την 24/12/2014 μέχρι και σήμερα ορίζεται 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%), 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»

Εξάλλου, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1105/10-4-2014 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 910) με θέμα: Καθορισμός φορολογούμενων που ασχολούνται κατ' επάγγελμα με τις συναλλαγές τίτλων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«1) Ως ασχολούμενος κατ' επάγγελμα με τις συναλλαγές επί των τίτλων του άρθρου 42 του ν.4172/2013, που προσδιορίζονται στο τρίτο και στο τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για τους σκοπούς εφαρμογής του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, θεωρείται ο φορολογούμενος ο οποίος πληροί αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια: α) πραγματοποίησε κατά μέσο όρο τουλάχιστον 10 συναλλαγές επί των τίτλων αυτών, συνολικής αξίας τουλάχιστον διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ, ανά τρίμηνο, στη διάρκεια των τελευταίων τεσσάρων τριμήνων και β) η αξία χαρτοφυλακίου των τίτλων αυτών του φορολογούμενου, οριζόμενου ως καταθέσεις μετρητών συν τίτλους, υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, σε μία τουλάχιστον χρονική στιγμή στη διάρκεια των τελευταίων τεσσάρων τριμήνων. Εφόσον ο φορολογούμενος πληροί τα ανωτέρω κριτήρια, οι συναλλαγές του επί των τίτλων αυτών εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 και του Κεφαλαίου Γ' («ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ») του ν.4172/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013. Για τους σκοπούς εφαρμογής των ανωτέρων κριτηρίων, ο αριθμός και η αξία συναλλαγών, καθώς και η αξία χαρτοφυλακίου (ως το υπόλοιπο κατατεθειμένων μετρητών συν την αξία των τηρούμενων τίτλων), καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών και τήρησης χαρτοφυλακίου των τίτλων αυτών του φορολογούμενου, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρία ή το πιστωτικό ίδρυμα κατά την παροχή των αντίστοιχων υπηρεσιών προς το φορολογούμενο. Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και στο εξής».

Επειδή ωστόσο με το άρθρο 88 του ν. 4316/2014 (Α' 270) τα άρθρα 21 και 42 του ν.4172/2013 τροποποιήθηκαν ως ακολούθως: «2) Στο τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 διαγράφονται οι λέξεις: “εκτός από τις περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος ασχολείται κατ' επάγγελμα με τις ανωτέρω συναλλαγές”. 3) Το πέμπτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α' 167) διαγράφεται “και οι κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες υπουργικές αποφάσεις καταργούνται”. 4) Στον πρώτο στίχο της παρ. 1 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 διαγράφονται οι λέξεις “εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα”. Στην αιτιολογική έκθεση της προσθήκης – τροπολογίας, αναφέρεται ότι: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 4 παύουν πλέον να φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα τα κέρδη από μεταβίβαση τίτλων που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα και το προκύπτον εισόδημα από τις πράξεις αυτές φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ίδιου νόμου, καθόσον τα φυσικά πρόσωπα αποκτούν κέρδος από τις μεταβιβάσεις αυτές ως επενδυτές και όχι από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας. Επομένως, η διενέργεια από φυσικά

πρόσωπα συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα εντός εξαμήνου δεν θεωρείται για τα φυσικά πρόσωπα κατ' επάγγελμα ενασχόληση».

Επειδή οι αγορές χρηματοπιστωτικών προϊόντων είναι ανοιχτές στο κοινό, προκειμένου, οποιοσδήποτε επιθυμεί να μπορεί να προβαίνει σε τοποθέτηση κεφαλαίων σε επενδυτικά προϊόντα,

Επειδή σύμφωνα με την Οδηγία 2014/65/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 15^{ης} Μαΐου 2014, στο άρθρο 4 ορίζεται ως πελάτης (επενδυτής) «κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο στο οποίο μια επιχείρηση επενδύσεων παρέχει επενδυτικές ή παρεπόμενες υπηρεσίες», ενώ η εκτέλεση εντολών για λογαριασμό πελατών, συνίσταται στη: «διαμεσολάβηση στη σύναψη συμφωνιών αγοράς ή πώλησης ενός ή περισσότερων χρηματοπιστωτικών μέσων για λογαριασμό πελατών και περιλαμβάνει τη σύναψη συμφωνιών πώλησης χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από επιχείρηση επενδύσεων ή πιστωτικό ίδρυμα κατά τη στιγμή της έκδοσής τους». Επιπροσθέτως στο άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας προβλέπεται ότι: «1. Κάθε κράτος μέλος απαιτεί για την παροχή επενδυτικών υπηρεσιών και / ή την άσκηση επενδυτικών δραστηριοτήτων ως συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας σε επαγγελματική βάση τη χορήγηση προηγούμενης άδειας, σύμφωνα με το παρόν κεφάλαιο. Η εν λόγω άδεια χορηγείται από την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους καταγωγής, η οποία ορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 67».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαθέσιμα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ενεργεί ως απλός επενδυτής, διενεργεί όλες τις συναλλαγές του ως πελάτης χρηματοπιστωτικού ιδρύματος που διαχειρίζεται το χαρτοφυλάκιο του, δίχως να διαθέτει άδεια για παροχή επενδυτικών υπηρεσιών ή άσκηση επενδυτικών δραστηριοτήτων ως συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω διατάξεων αλλά και των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υπόθεσης, οι συναλλαγές του δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της κατ' επάγγελμα ενασχόλησης.

Επειδή, ως έχει γίνει δεκτό και από την Υπηρεσία μας με την απόφαση **ΔΕΔ 458/2020**, η 31/12/2014 αποτελεί τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, όταν και η επίμαχη διάταξη του πέμπτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και η ΠΟΛ. 1105/2014, έχουν ρητώς καταργηθεί και αντικατασταθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων, με τον υπό κεφ. Α' λόγο προσφυγής του, προβάλλει ότι οι διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και η ΠΟΛ. 1105/2014, σύμφωνα με τις οποίες οι συναλλαγές επί των τίτλων του άρθρου 42 του ν.4172/13 εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και φορολογούνται με το άρθρο 29 του ν.4172/2014 και όχι με βάση το άρθρο 43 του ν.4172/2013, είχαν ρητώς καταργηθεί και αντικατασταθεί με την παρ. 2 του άρθρου 88 του ν. 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270), με έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου, από 24-12-2014, **με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζονται για το φορολογικό έτος 2014**, καθώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 είναι η 31/12/2014.

Επειδή στην από 05/02/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής την οποία παραλάβαμε μαζί με τον φάκελο της ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα ακόλουθα: «Όπως αναλύσαμε διεξοδικά και στην έκθεσή μας, το τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 88 του ν.4316/2014 και με έναρξη ισχύος της την 24/12/2014. Συνεπώς, οι διατάξεις του ν. 4316/2014 τροποποίησαν τις διατάξεις του νόμου 4172/2013, από την 24/12/2014 και έπειτα και όχι από 01/01/2014.

Πιο αναλυτικά, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις της παρ. 4, του άρθρου 8 του ν.4172/2013 και τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1223/2015, κατά την οποία ρητά αναφέρεται ότι με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994,

εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος είσπραξης του, δηλαδή ο χρόνος πραγματοποίησης / ολοκλήρωσης της μεταβίβασης των τίτλων και η όποια είσπραξη υπεραξίας της μεταβίβασης. Επίσης, στην διάταξη της κατάργησης της παρ. 2 του άρθρου 88 του ν.4316/2014 ως χρόνος έναρξής της αναφέρεται “έναρξη ισχύος είναι η 24/12/2014” και δεν αναφέρεται π.χ. για φορολογική υποχρέωση που γεννάται από την 24/12/14 και μετά ή για φορολογικές δηλώσεις που θα υποβληθούν μετά την 24/12/14. Συνεπώς για τις συναλλαγές που διενεργήθηκαν μέχρι την 24/12/2014 έχουν ισχύ οι αρχικές διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3, ν.4172/13 καθόσον ο ελεγχόμενος πληροί τα κριτήρια της ΠΟΛ. 1105/10-04-2014.

Περαιτέρω, εάν ο ελεγχόμενος διέθετε άδεια για παροχή επενδυτικών υπηρεσιών, και ως εκ τούτου, είχε δηλώσει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αρμόδια ΔΟΥ, εκ των πραγμάτων θα ήταν δεδομένος ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος από την παροχή των επενδυτικών υπηρεσιών ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν θα ενέπιπτε στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1105/2014.

Επιπροσθέτως, στην επικαλούμενη με αρ. **458/2020 απόφαση της Δ.Ε.Δ.**, γεννάται μεταξύ άλλων και θέμα αμφισβήτησης περί της πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής της ΠΟΛ. 1105/2014, του ορθού υπολογισμού υπεραξίας της μεταβίβασης των μετοχών και του ορθού υπολογισμού αξίας κτήσης και πώλησης των μετοχών και λοιπών τίτλων, τα οποία εν προκειμένω δεν αμφισβητούνται από τον προσφεύγοντα, παρά μόνο ο ελάχιστος απαιτούμενος αριθμός συναλλαγών, προκειμένου για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013,...»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το ποσό κερδών ύψους 133.560,23€ εσφαλμένα υπήχθη από τη φορολογική αρχή στην έννοια του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρου 21 παρ. 3 ν. 4172/2013), κατά μερική αποδοχή του Α' λόγου προσφυγής.

Επειδή, περαιτέρω, η προσδιορισθείσα διαφορά εισοδήματος ύψους **89.097,71€** (ήτοι ποσού 133.560,23€ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, μειωμένο κατά το ποσό που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ύψους 44.462,52€) υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013, υποκείμενο σε αυτοτελή φορολόγηση, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 43 ν.4172/2013, ενώ, αυτή δεν αμφισβητείται ως προς το ύψος της από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά εισοδήματος **89.097,71€**, μεταρρυθμίζεται και η προσδιορισθείσα διαφορά εισοδήματος φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, υποκείμενο σε αυτοτελή φορολόγηση, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 43 ν. 4172/2013, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο διατακτικό.

Φορολογικό έτος 2015

Σύμφωνα με τις προσκομισθείσες στον έλεγχο βεβαιώσεις της τράπεζας («CAPITAL GAINS LOSSES FROM 01/01/2015 TO 31/12/2015») των λογαριασμών με αρ. και με αρ., που τηρούνται στην τράπεζα, τα κέρδη του φορολογουμένου από μεταβίβαση τίτλων ανήλθαν στο συνολικό ποσό των **433.552,77€** για το με αρ. λογ. και χαρτοφυλάκιο τίτλων και στο συνολικό ποσό των **729.528,18€** για με αρ. λογ. χαρτοφυλάκιο τίτλων αντίστοιχα, τα οποία αναλύονται ως ακολούθως:

			Σύνολο 2015
Σύνολο κερδών/ζημιών από μεταβίβαση τίτλων, σύμφωνα με τη βεβαίωση CAPITAL GAIN & LOSS της τράπεζας	433.552,77€	729.528,18€	1.163.080,95€
Ανάλυση κερδών βάσει ελέγχου			
Κέρδος από μεταβίβαση παραγώγων (αυτοτελώς φορολογούμενο - αρ. 43 ν. 4172/2013)	178.708,18€	178.593,28€	357.301,46€
Σύνολο φορολογουμένων κερδών από μεταβίβαση παραγώγων αρ. 42, 43 ν. 4172/2013	178.708,18€	178.593,28€	357.301,46€
Κέρδος από πώληση μετοχών εισηγμένων εταιρειών (συμμετοχή <0,5%)- απαλλασσόμενο του φόρου κατ' άρθρο 42§1β ν. 4172/2013, υπαγόμενο σε εισφορά αλληλεγγύης	254.844,59€	€ 550.934,90	805.779,49€
Πλέον κερδών από λογ. (μετοχές) ύψους 78.495,63€ (ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΜΕΤΟΧΕΣ)			78.495,63€
Σύνολο κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων εταιρειών (συμμετοχή <0,5%)- απαλλασσόμενο του φόρου - αρ. 42§1β ν. 4172/13, υπαγόμενο σε εισφορά αλληλεγγύης			884.275,12€

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό κερδών από τίτλους παραγώγων ύψους **357.301,46€** φορολογείται αυτοτελώς κατ' αρ. 43 ν. 4172/2013, με συνέπεια, κατόπιν αφαίρεσης του ποσού κερδών 49.891,16€ που είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στον κωδ. 865 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος («Κέρδος από μεταβίβαση τίτλων αλλοδαπής») να προκύπτει **διαφορά μη δηλωθέντος εισοδήματος ύψους 307.419,49€ υποκείμενη σε αυτοτελή φορολόγηση κατ' αρ. 43 ν. 4172/2013.**

Επειδή ο προσφεύγων, με το υπόμνημα απόψεών του ενώπιον του ελέγχου και ήδη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα εισοδήματα που δήλωσε στους οικείους κωδικούς είναι ακριβή. Τούτο διότι η καταλογισθείσα διαφορά ύψους 307.419,49€ δεν αποτελεί εισόδημα και συνεπώς δεν υπάγεται σε φόρο, αλλά αφορά σε πλασματικό κέρδος από την αποτίμηση τίτλων χαρτοφυλακίου το οποίο δεν προέρχεται εντούτοις από πραγματικές συναλλαγές, αλλά από συναλλαγματικές διαφορές μεταξύ του νομίσματος διενέργειας των συναλλαγών (πχ USD) και του νομίσματος αποτύπωσης των συναλλαγών για σκοπούς ενημέρωσης του επενδυτή (reporting) (EUR). Ειδικότερα, ότι στις καταστάσεις CAPITAL GAIN AND LOSS της τράπεζας, η αξία κτήσης και πώλησης εκάστου τίτλου αποτιμάται και απεικονίζεται σε ευρώ με βάση την τρέχουσα κατά τη συναλλαγή ισοτιμία, δίχως εντούτοις να πραγματοποιείται κατά το χρόνο αυτό πραγματική μετατροπή περιουσίας σε άλλο νόμισμα, αυτή δε η μετατροπή γίνεται μόνο για σκοπούς ενημέρωσης (reporting) και αποτύπωσης των συναλλαγών στο νόμισμα αναφοράς του επενδυτή που εν προκειμένω ήταν το EUR (ευρώ). Ως εκ τούτου, το προκύπτον κατά τον τρόπο αυτό κέρδος (ή ζημία), δηλαδή η διαφορά μεταξύ αξίας πώλησης και αξίας κτήσης του τίτλου, είναι πλασματική, υπό την έννοια ότι ενσωματώνει συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης τις οποίες στην πραγματικότητα ο επενδυτής ούτε επωφελείται ούτε επωμίζεται, και, συνεπώς, το σχετικό ποσό διαφοράς από αποτίμηση δεν αποτελεί εισόδημα.

Επειδή, περαιτέρω, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα πλασματική διαφορά κέρδους δεν προέκυπτε από τις σχετικές ετήσιες καταστάσεις "capital gains and losses 2015" της τράπεζας (στις οποίες και εμφανιζόταν το συνολικό κέρδος από κάθε τίτλο), ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο αναλυτικές καταστάσεις για κάποια επιμέρους χρηματοοικονομικά προϊόντα (futures, warranties κλπ) που συνέθεταν τα κατεχόμενα

χαρτοφυλάκιά του, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη πλασματικού κέρδους λόγω διαφορών αποτίμησης για καθένα από τα προϊόντα αυτά (σχετ. «Ανάλυση για τα κέρδη και τη διάκριση των συναλλαγματικών διαφορών περιόδου 1.1.2015-31.12.2015, κατάσταση “capital gains and losses” του λογαριασμού », «Βεβαίωση της με ημερομηνία 29.10.2020 (αριθμός αναφοράς με τίτλο ποσά κεφαλαιακών κερδών και ζημιών (capital gains and losses) στο tax report vs στο financial statement (Λογαριασμός υπ. αριθ.) και σε Ελληνική μετάφραση», «i) Ανάλυση για τα κέρδη από πώληση futures περιόδου 1.1.2015-31.12.2015, ii) βεβαίωση της με τίτλο «Details of futures positions held», iii) απόσπασμα από κατάσταση “capital gains and losses” του λογαριασμού (.....) », «Βεβαίωση για την αποτίμηση χαρτοφυλακίου (valuation report) στις 31/12/2014 και 31/12/2015 για τους λογαριασμούς και με ενσωματωμένες τις συμβάσεις διαχείρισης των υπόψη λογαριασμών», «i) Ανάλυση για τα κέρδη περιόδου 1.1.2016-25.11.2016 από πωλήσεις του λογαριασμού (με αξία αγοράς), ii) κατάσταση “capital gains and losses” του λογαριασμού , iii) βεβαίωση “securities receipt” για το λογαριασμό , iv) βεβαίωση capital gains and losses του λογαριασμού περιόδου 1.1.2016-31.12.2016, v) βεβαίωση securities transactions and short term deposits για το λογαριασμό».)

Εντούτοις, από τα παραπάνω στοιχεία δεν προέκυψε κατά τη φορολογική αρχή ασφαλές συμπέρασμα αναφορικά με τα συνολικά πραγματικά κέρδη του προσφεύγοντος από τις κρινόμενες συναλλαγές επί τίτλων, εν όψει μάλιστα του ότι κάποια εκ των στοιχείων αυτών, κατά τους ισχυρισμούς του ιδίου του προσφεύγοντος, περιείχαν επιμέρους αριθμητικά σφάλματα και συνεπώς εσφαλμένο ποσό πραγματικών κερδών. Με βάση τα παραπάνω, η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και ενέμεινε στις κρίσεις που είχε καταλήξει με βάση την αρχικώς προσκομισθείσα γενική βεβαίωση κερδών της τράπεζας (Capital gain / loss 2015), ενώ, δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα νεότερη βεβαίωση έως τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επαναλαμβάνει του ισχυρισμούς που είχε προβάλει και προσκομίζει τα αυτά τραπεζικά έγγραφα που είχε προσκομίσει ενώπιον του ελέγχου, προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό κέρδος (realized capital gain) ανά χρηματοοικονομικό προϊόν.

Επίσης, ο προσφεύγων, με το ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/14-07-2021 πρόσθετο υπόμνημά του, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας νεότερη κατάσταση κερδών (CAPITAL GAIN / LOSS) της τράπεζας με ημερομηνία 26.02.2021, η οποία συντάχθηκε με διαφορετική μεθοδολογία ώστε να προκύπτει ο προσδιορισμός των πραγματικών κερδών ανά τίτλο κατά τα ανωτέρω. Με βάση την προσκομισθείσα βεβαίωση, τα πραγματικά κέρδη του με αρ. λογαριασμού χαρτοφυλακίου αθροίζονται σε ποσό κερδών από μεταβίβαση παραγώγων 19.338,94€ και ποσό κερδών από μεταβίβαση μετοχών 161.315,33€. Αντιστοίχως, τα κέρδη του με αρ. 128545 λογαριασμού χαρτοφυλακίου αθροίζονται σε ποσό κερδών από μεταβίβαση παραγώγων 34.029,44€ και ποσό κερδών από μεταβίβαση μετοχών 321.989,91€.

Επειδή με την υπ’ αριθ./2021 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, η υπόθεση αναπέμφθηκε στη στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (ΚΕΦΟΜΕΠ), προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία που προσκόμισε ο φορολογούμενος.

Με το υπ’ αριθ./2021 έγγραφό της (ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/10-09-2021), η ελεγκτική αρχή απέστειλε το από 02/09/2021 Σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος ενέμεινε στα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου, κρίνοντας ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύεται επαρκώς ότι προκύπτουσες διαφορές μεταξύ των δύο καταστάσεων της τράπεζας (αρχικής και νεότερης) αφορούν πράγματι σε πλασματικές διαφορές αποτίμησης και όχι σε διαφορές που τελικώς καρπώθηκε ο φορολογούμενος μέσω των πράξεων μεταβίβασης των τίτλων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων, με το νεότερο ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/27-10-2021 πρόσθετο υπόμνημά του, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας νεότερη βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 26/10/2021, η οποία αναφέρει συγκεντρωτικά, ανά κατεχόμενο χαρτοφυλάκιο, το ακριβές ποσό πραγματοποιηθέντων κερδών από συναλλαγές επί τίτλων (realized gain of products), καθώς και το ποσό μη πραγματοποιηθέντων κερδών για το έτος 2015, αναφέροντας ρητώς ότι πρόκειται για μη πραγματοποιηθέν κέρδος προέρχεται από συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των τίτλων (“non-realized currency differences gain from valuation of products”).

Επειδή ως προς τον βασικό υπό κεφ. Β της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το κέρδος που προέρχεται από την αποτίμηση χαρτοφυλακίου και οφείλεται σε συναλλαγματικές διαφορές μεταξύ του νομίσματος διενέργειας των συναλλαγών και του νομίσματος αποτύπωσης των συναλλαγών για σκοπούς ενημέρωσης του επενδυτή (reporting), δεν συνιστούν εισόδημα, παρά μόνον το προκύπτον κέρδος από τις πραγματικές επ’ αυτών συναλλαγές,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42§1 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.

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.

Το πιο πάνω εισόδημα, φορολογείται, όπως προβλέπεται από το άρθρο 43 του ίδιου νόμου με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%).

Επιπλέον, με την ΠΟΛ. 1032/26.1.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι 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, διευκρινίστηκε ότι στο πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης γ' εμπίπτει, αν και δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο, και η μεταβίβαση μεριδίων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, κοινωνιών και αστικών εταιριών,

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 42§3 του πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι 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 και δεν προστίθενται ή αφαιρούνται, αντίστοιχα και με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ορίζεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού και τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές σε τίτλους της παραγράφου 1.

Επειδή, από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι η φορολόγηση της υπεραξίας ή αντίστοιχα η μεταφορά ζημίας για πέντε έτη, αφορά μόνο στις πραγματοποιηθείσες μεταβιβάσεις τίτλων και όχι στην υπερτίμηση ή υποτίμηση αυτών, καθόσον το κέρδος ή η ζημία από την αποτίμηση των τίτλων που κατέχει φυσικό πρόσωπο, δεν αποτελεί αντικείμενο του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, από τα παραπάνω τα οποία έχουν γίνει δεκτά και με το υπ' αριθ. **ΔΕΑΦΑ1125763 ΕΞ2017 έγγραφο** της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμ. Α'), **το κέρδος που προέρχεται από την αποτίμηση τίτλων που κατέχει φυσικό πρόσωπο, δεν αποτελεί αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.**

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις αλλά και τα νεότερα στοιχεία της τράπεζας που προσκομίσθηκαν με τα υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας, **προκύπτει ότι το μη πραγματοποιηθέν κέρδος αφορά σε συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης και συνεπώς δεν αποτελεί εισόδημα του προσφεύγοντος,**

Επειδή, από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι **το ακριβές ποσό κερδών από μεταβίβαση παραγώγων ανέρχεται σε 53.368,38€** έναντι δηλωθέντος 49.891,16€, ενώ, **το ποσό πραγματικών κερδών από μεταβίβαση μη εισηγμένων μετοχών ανέρχεται σε 561.800,87€** έναντι δηλωθέντος 579.273,85€, ως αναλύονται στον παρακάτω πίνακα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **εν μέρει δεκτός** και συνακόλουθα η προκύπτουσα μη δηλωθείσα διαφορά από κέρδη παραγώγων ύψους **3.477,22€** (53.368,38€ - 49.891,16€) υπάγεται σε φόρο υπεραξίας (αρ. 43 ν. 4172/2013), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο διατακτικό της παρούσας, ενώ δεν διαπιστώνεται διαφορά κερδών από μεταβίβαση μη εισηγμένων μετοχών προς επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης. Ακολουθεί πίνακας υπολογισμού της προσδιοριζόμενης διαφοράς εισοδήματος:

A	A. Χαρτοφυλάκιο αρ.	
i	Κέρδη από μεταβίβαση παραγώγων βάσει ελέγχου	178.708,18€
ii	Κέρδη από μεταβίβαση μετοχών βάσει ελέγχου	254.844,59€
iii	Συνολικά κέρδη χαρτοφυλακίου βάσει ελέγχου	433.552,77€
iv	Πραγματικά κέρδη (realized capital gain) από μεταβίβαση παραγώγων βάσει νεότερων στοιχείων	19.338,94€
v	Πραγματικά κέρδη (realized capital gain) από μεταβίβαση μετοχών βάσει νεότερων στοιχείων	161.315,33€
vi	Σύνολο πραγματοποιηθέντων κερδών (realized capital gain) βάσει νεότερων στοιχείων (iv+v)	180.654,27€
vii	Σύνολο μη πραγματοποιηθέντων κερδών (unrealized gain) (συνολικά κέρδη μείον πραγματοποιηθέντα κέρδη βάσει νεότερων στοιχείων (iii-vi))	252.898,50€
viii	Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη (unrealized capital gain) από μεταβίβαση παραγώγων (i-iv)	159.369,24€
ix	Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη (unrealized capital gain) από μεταβίβαση μετοχών (ii-v)	93.529,26€
B	B. Χαρτοφυλάκιο αρ.	
i	Κέρδη από μεταβίβαση παραγώγων βάσει ελέγχου	178.593,28€
ii	Κέρδη από μεταβίβαση μετοχών βάσει ελέγχου	550.934,90€
iii	Συνολικά κέρδη χαρτοφυλακίου βάσει ελέγχου	729.528,18€
iv	Πραγματικά κέρδη (realized capital gain) από μεταβίβαση παραγώγων βάσει νεότερων στοιχείων	34.029,44€
v	Πραγματικά κέρδη (realized capital gain) από μεταβίβαση μετοχών βάσει νεότερων στοιχείων	321.989,91€
vi	Σύνολο πραγματοποιηθέντων κερδών (realized capital gain) βάσει νεότερων στοιχείων (iv+v)	356.019,35€
vii	Σύνολο μη πραγματοποιηθέντων κερδών (unrealized gain) (συνολικά κέρδη μείον πραγματοποιηθέντα κέρδη βάσει νεότερων στοιχείων (iii-vi))	373.508,83€
viii	Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη (unrealized capital gain) από μεταβίβαση παραγώγων (i-iv)	144.563,84€
ix	Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη (unrealized capital gain) από μεταβίβαση μετοχών (ii-v)	228.944,99€

Σύνολο πραγματικών κερδών (realized capital gain) από μεταβίβαση παραγώγων (Α.ΙV+Β.ΙV)	53.368,38€
Μείον: Εισόδημα από μεταβίβαση παραγώγων βάσει δήλωσης (κωδ. 865)	49.891,16€
Διαφορά αυτοτελώς φορολογούμενου εισοδήματος (15%) από μεταβίβαση παραγώγων με βάση την παρούσα (αρ. 42, 43 ν. 4172/2013)	3.477,22€
Κέρδη από (realized capital gain) από μεταβίβαση μετοχών (Α.ν+Β.ν)	483.305,24€
Πλέον: κερδών χαρτοφυλακίου	78.495,63€
Γενικό σύνολο πραγματικών κερδών (realized capital gain) από μεταβίβαση μετοχών	561.800,87€
Μείον: Εισόδημα από μεταβίβαση από μεταβίβαση μετοχών βάσει δήλωσης (κωδ. 659)	579.273,85€
Διαφορά εισοδήματος από μεταβίβαση μετοχών (απαλλασσόμενο του φόρου), υποκείμενο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00€

Φορολογικό έτος 2016

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής: «Για τη χρήση 2016, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα στον έλεγχο κατάσταση «Capital Gains and Losses FROM 01/01/2016 TO 31/12/2016» των λογαριασμών με αρ..... και με αρ., που τηρούνται στην τράπεζα, δεν πραγματοποιήθηκε κέρδος από την πώληση τίτλων των παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, αλλά ζημιά ποσού (-27.762.64€), ήτοι -18.714,07€ στο χαρτοφυλάκιο με αρ. και -9.048,57€ στο χαρτοφυλάκιο με αρ. Διαπιστώνεται κέρδος από πώληση μετοχών, το οποίο απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, εν προκειμένω, αλλά υπάγεται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επιπλέον, με βάση τα προσκομισθέντα, διαπιστώνεται την 09/11/2016 η μεταβίβαση κάποιων τίτλων από το χαρτοφυλάκιο με αρ. στο χαρτοφυλάκιο με αρ..... της

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42§5 του ν.4172/2013, «εάν ο προσδιορισμός της υπεραξίας καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημιά μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 42 και τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές σε τίτλους της παραγράφου 1»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μέρος του προσδιορισθέντος κέρδους, συνολικού ύψους 149.421,62€, που διαπίστωσε ο έλεγχος από την πώληση των μεταφερόμενων από το λογαριασμό στον λογαριασμό τίτλων, αναλύεται σε πραγματικό κέρδος (on market) ύψους 68.389,89€ και πλασματικό κέρδος αποτίμησης (currency) ύψους 81.031,73€ για το οποίο δεν θα πρέπει να επιβληθεί εισφορά αλληλεγγύης, κατά τα αναλυτικώς εκτιθέμενα στο υπό κεφ. Β λόγο προσφυγής του. Για την απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει συνταχθείσα από τον ίδιο κατάσταση υπολογισμού κέρδους ανά τίτλο, η οποία βασίζεται στις αρχικές καταστάσεις Capital Gain / Loss της τράπεζας που είχαν προσκομισθεί και ενώπιον του ελέγχου.

Επειδή τα παραπάνω στοιχεία που προσκομίσθηκαν και ενώπιον του ελέγχου δεν αποτυπώνουν με σαφήνεια το πραγματικό κέρδος ανά τίτλο, αλλά ο σχετικός υπολογισμός έχει γίνει από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, δίχως να προκύπτει με σαφήνεια ότι η επικαλούμενη διαφορά ύψους 81.031,73€ δεν αποτελεί πραγματοποιηθέν κέρδος.

Επειδή, εξάλλου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νεότερη βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με την κρινόμενη διαφορά έτους 2016, ώστε να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, ως έπραξε για το φορολογικό έτος 2015, ο σχετικός λόγος προσφυγής του κρίνεται αναπόδεικτος και απορριπτέος.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του

προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **29/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, οδός αριθ.,, και:

α) την τροποποίηση των υπ' αριθ./2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2014** και **2015** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

β) την επικύρωση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Α. Σύνολα Εισοδημάτων:

Φορολογικό έτος 2014					
α/α	Κατηγορία εισοδήματος	Κατά Δήλωση	Κατ' Έλεγχο	Κατ' Απόφαση	Διαφορά
1	Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	66.223,29€	66.223,29€	66.223,29€	
2	Μισθωτή Εργασία	576.755,03€	576.755,03€	576.755,03€	
3	Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου	44.462,52€		133.560,23€	89.097,71€
4	Επιχειρηματική δραστηριότητα		133.560,23€		
Σύνολο Φορολ. Εισοδήματος		687.440,84€	776.538,55€	776.538,55€	89.097,71€

Φορολογικό έτος 2015					
α/α	Κατηγορία εισοδήματος	Κατά Δήλωση	Κατ' Έλεγχο	Κατ' Απόφαση	Διαφορά
1	Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	946,56€	946,56€	946,56€	
2	Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	97.032,39€	97.041,58€	97.041,58€	9,19€
3	Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου	49.891,16€	357.301,46€	53.368,38€	3.477,22€
4	Μισθωτή Εργασία	609.880,04€	609.880,04€	609.880,04€	
Σύνολο Φορολ. Εισοδήματος		757.750,15€	1.065.169,64€	761.236,56€	3.486,41€

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία						
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	66.223,69€	12.728,22€	66.223,69€	12.728,22€	66.223,69€	12.728,22€
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα			133.560,23€		0,00€	
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13 (29§4)						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	576.755,03€		576.755,03€		576.755,03€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	44.462,52€				133.560,23€	
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό Εισόδημα	687.441,24€	12.728,22€	776.538,95€	12.728,22€	776.538,95€	12.728,22€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Φορολογητέο Εισόδημα	687.441,24€	12.728,22€	776.538,95€	12.728,22€	776.538,95€	12.728,22€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών	166.679,25€		145.124,11€		166.679,25€	
Συνολικό Εισόδημα	854.120,49€	12.728,22€	921.663,06€	12.728,22€	943.218,20€	12.728,22€
Τεκμαρτό Εισόδημα	438.963,32€	14.874,32€	438.963,32€	14.874,32€	439.084,60€	14.753,04€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	854.120,49€	12.728,22€	921.663,06€	12.728,22€	943.218,20€	12.728,22€
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%	1,0%	4,0%	1,0%	4,0%	1,0%

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	687.441,24€	12.728,22€	776.538,95€	12.728,22€	776.538,95€	12.728,22€	89.097,71€
Φόρος Κλίμακας	249.181,21€	1.581,01€	283.086,71€	1.581,01€	262.545,86€	1.581,01€	13.364,65€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	249.181,21€	1.581,01€	283.086,71€	1.581,01€	262.545,86€	1.581,01€	13.364,65€
Μείον: Παρακρ.-Προκαταβ.	237.310,92€	656,45€	237.310,92€	656,45€	237.310,92€	656,45€	0,00€
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	11.870,29€	924,56€	45.775,79€	924,56€	25.234,94€	924,56€	13.364,65€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
Σύνολο	11.870,29€	924,56€	45.775,79€	924,56€	25.234,94€	924,56€	13.364,65€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	34.164,82€	127,28€	36.866,52€	127,28€	37.728,73€	127,28€	3.563,91€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	22.513,76€		22.513,76€		22.513,76€		
Πλέον: τέλος επιτηδεύματος	6.388,80€	650,00€	6.388,80€	650,00€	6.388,80€	650,00€	
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ. Επιτ.	18.039,86€	777,28€	20.741,56€	777,28€	21.603,77€	777,28€	3.563,91€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί		-0,02€		-0,01€		-0,02€	
Σύνολο		31.611,97€		68.219,18€		48.540,53€	16.928,56€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			30%	10.171,65€	30%	4.009,40€	4.009,40€
Γενικό Σύνολο		31.611,97€		78.390,83€		52.549,93€	20.937,96€

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2015

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	946,56€		946,56€		946,56€	
Τόκοι	17.523,32€		17.828,49€		17.828,49€	
Μερίσματα	79.509,07€		79.213,09€		79.213,09€	
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα		3.831,82€		5.334,64€		5.334,64€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	609.880,04€		609.880,04€		609.880,04€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	49.891,16€		357.301,46€		53.368,38€	
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού (αρ. 15§2α)						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	757.750,15€	3.831,82€	1.065.169,64€	5.334,64€	761.236,56€	5.334,64€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	757.750,15€	3.831,82€	1.065.169,64€	5.334,64€	761.236,56€	5.334,64€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Φορολογητέο Εισόδημα	757.750,15€	3.831,82€	1.065.169,64€	5.334,64€	761.236,56€	5.334,64€
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	579.273,85€		884.275,12€		579.273,85€	
Συνολικό Εισόδημα	1.337.024,00€	3.831,82€	1.949.444,76€	5.334,64€	1.340.510,41€	5.334,64€
Τεκμαρτό Εισόδημα	418.533,27€	13.996,17€	418.533,27€	13.996,17€	418.533,27€	13.996,17€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	1.337.024,00€	3.831,82€	1.949.444,76€	5.334,64€	1.340.510,41€	5.334,64€
Συντελεστής Εισφοράς	8,0%		8,0%		8,0%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	757.750,15€	3.831,82€	1.065.169,64€	5.334,64€	761.236,56€	5.334,64€	4.989,23€
Φόρος Κλίμακας	267.616,82€	996,27€	313.744,54€	1.387,01€	268.154,58€	1.387,01€	928,49€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	267.616,82€	996,27€	313.744,54€	1.387,01€	268.154,58€	1.387,01€	928,49€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	246.556,82€		247.300,02€		246.527,22€		-29,60€
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	21.060,00€	996,27€	66.444,52€	1.387,01€	21.627,36€	1.387,01€	958,09€
Τέλη χαρτ/μου	28,40€		28,40€		28,40€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	5,68€		5,68€		5,68€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους		747,20€		747,20€		747,20€	
Σ ύ ν ο λ ο	21.094,08€	1.743,47€	66.478,60€	2.134,21€	21.661,44€	2.134,21€	958,09€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	106.961,92€		155.955,58€		107.240,83€		278,91€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	36.628,96€		36.628,96€		36.628,96€		
Πλέον: φόρος πολ. Διαβ κλπ	6.232,80€	650,00€	6.256,49€	650,00€	6.256,49€	650,00€	23,69€
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	76.565,76€	650,00€	125.583,11€	650,00€	76.868,36€	650,00€	302,60€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σ ύ ν ο λ ο	100.053,31€		194.845,92€		101.314,00€		1.260,69€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			50% 22.789,95€			97,68€	97,68€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο	100.053,31€		217.635,87€		101.411,68€		1.358,37€

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	946,56€		946,56€		946,56€	
Τόκοι	43.523,13€		43.523,13€		43.523,13€	
Μερίσματα	48.929,84€		48.662,07€		48.662,07€	
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα		2.057,70€		4.168,40€		4.168,40€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	598.118,34€		598.118,34€		598.118,34€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό Εισόδημα	691.517,87€	2.057,70€	691.250,10€	4.168,40€	691.250,10€	4.168,40€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	691.517,87€	2.057,70€	691.250,10€	4.168,40€	691.250,10€	4.168,40€
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	691.517,87€	2.057,70€	691.250,10€	4.168,40€	691.250,10€	4.168,40€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	40.153,65€		254.315,17€		254.315,17€	
Συνολικό Εισόδημα	731.671,52€	2.057,70€	945.565,27€	4.168,40€	945.565,27€	4.168,40€
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	731.671,52€	2.057,70€	945.565,27€	4.168,40€	945.565,27€	4.168,40€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	691.517,87€	2.057,70€	691.250,10€	4.168,40€	691.250,10€	4.168,40€	1.842,93€
Φόρος Κλίμακας	273.716,68€	452,69€	273.689,91€	917,05€	273.689,91€	917,05€	437,59€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	273.716,68€	452,69€	273.689,91€	917,05€	273.689,91€	917,05€	437,59€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	247.179,97€	747,20€	252.602,53€	747,20€	252.602,53€	747,20€	5.422,56€
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	26.536,71€	-294,51€	21.087,38€	169,85€	21.087,38€	169,85€	-4.984,97€
Τέλη χαρτί/μου	28,40€		28,40€		28,40€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	5,68€		5,68€		5,68€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους		452,69€		452,69€		452,69€	
Σύνολο	26.570,79€	158,18€	21.121,46€	622,54€	21.121,46€	622,54€	-4.984,97€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	68.318,15€		89.707,53€		89.707,53€		21.389,38€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	47.543,81€		47.543,81€		47.543,81€		
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	6.232,80€	650,00€	6.232,80€	650,00€	6.232,80€	650,00€	
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ.	27.007,14€	650,00€	48.396,52€	650,00€	48.396,52€	650,00€	21.389,38€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	54.386,11€		70.790,52€		70.790,52€		16.404,41€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			232,18€		232,18€		232,18€
Γενικό Σύνολο	54.386,11€		71.022,70€		71.022,70€		16.636,59€

Γ. Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης βάσει παρούσας απόφασης

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 του ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 23/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	89.097,71€	13.364,65€	4.009,40€	3.563,91€	20.937,96€
2	 - 23/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	4.989,23€	981,78€	97,68€	278,91€	1.358,37€
3	 - 23/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	1.842,93€	-118,76€	232,18€	16.523,17€	16.636,59€
Σύνολα					14.227,67€	4.339,26€	20.365,99€	38.932,92€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.