



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04 / 07 / 2022

Αριθμός Απόφασης **2452**

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 από 02/02/2022 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. και, Τ.Κ, κατά της υπ' αριθ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από 29/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας 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 **02/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις **30/12/2021** και με την υπ' αριθ. **A 1012/2022 Απόφαση** του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 304) δόθηκε παράταση μέχρι 04/02/2022, 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 την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, 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	 - 29/12/2021	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	152.280,32€	43.282,05€	21.641,03€	45.106,07€	110.029,15€
Σύνολα					43.282,05€	21.641,03€	45.106,07€	110.029,15€

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται ως προς την αιτιολογία τους στην από **29-12-2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.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, 24 και 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω διαφορές:

- 1) Εισόδημα άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 συνολικού ύψους **133.000€**, που προέρχεται από οκτώ πρωτογενείς πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς εσωτερικού στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, όπως αναφέρονται αναλυτικά στη σελίδα 31 της έκθεσης ελέγχου,
- 2) Τόκοι αλλοδαπής προέλευσης άρθρου 37 του ν.4172/2013 συνολικού ύψους **1.636,15€**, που προέρχονται από λογαριασμούς εξωτερικού στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, όπως αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 32-33 της έκθεσης ελέγχου,
- 3) Τόκοι καταθέσεων εσωτερικού ύψους **17.644,17€** που προέρχεται από τη διαφορά του ποσού που είχε δηλωθεί στον κωδικό 667 στην αρχική και στις 1^η και 2^η τροποποιητική δήλωσή του ύψους 34.537,53€, σε σχέση με το δηλωθέν ποσό ύψους 16.893,36€ που δηλώθηκε στην 3^η και 4^η τροποποιητική δήλωσή του, καθόσον για τη μείωση αυτή δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό τράπεζας,
- 4) Κέρδος από μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ύψους 355.712,43€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και το υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Ως προς την ύπαρξη πρωτογενών πιστώσεων συνολικού ύψους 133.000€, παραβίαση ουσιαστικών διατάξεων νόμου, έλλειψη αιτιολογίας,
- 2) Ως προς τα κέρδη από πώληση εισηγμένων τίτλων ποσού 355.712€, που όφειλε να έχει δηλώσει στον κωδικό 659 για σκοπούς εισφοράς αλληλεγγύης, προβάλλει ότι στον κωδικό αυτό πρέπει να συμψηφίζονται κέρδη και ζημιές που προέρχονται από διαφορετικά είδη τίτλων,
- 3) Ως προς τον επαναπροσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση στις 31/12/15 ποσού 1.465.855,98€ (ισχυρισμός που προβάλλεται με το υπόμνημα)

1) Προσκόμιση νέων στοιχείων. Προβολή νέων ισχυρισμών. Αναπομπή Υπόθεσης στην ελεγκτική αρχή. Παράταση έκδοσης Απόφασης.

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/19-05-2022 έγγραφο πρόσθετων λόγων - υπόμνημα, που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προβάλλει νέους ισχυρισμούς και προσκομίζει και επικαλείται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται.

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./2022 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./2022 Απόφαση για την παράταση της προθεσμίας λήξης για την έκδοση Απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τριάντα (30) ημέρες και ως εκ τούτου η προθεσμία εξέτασης αυτής παρατείνεται έως 04/07/2022.

Επί της ανωτέρω πράξης αναπομπής, η ελεγκτική αρχή απάντησε με το υπ' αριθ./2022 έγγραφό της (ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/23-06-2022), με το οποίο μας απέστειλε το από 20/06/2022 σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στο οποίο θα αναφερθούμε στη συνέχεια της παρούσας.

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

2) Επί του ισχυρισμού της παραβίασης ουσιαστικών διατάξεων νόμου και την έλλειψη αιτιολογίας, ως προς τις πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 133.000€ που του καταλογίστηκαν ως εισόδημα άρθρου 21§ 4 του ν. 4172/2013.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 (Α' 167), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις»,

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «1) Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ'

επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. ... 4) Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017)....»,

Επιπλέον με την υπ' αριθ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** εγκύκλιο, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2) Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3) Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6) Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7) Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις /καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης

περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή έκανε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων που αφορούν στην προσαύξηση περιουσίας και ειδικότερα για τις κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία Πίστωσης	Ποσό Πίστωσης	Ποσό που αναλογεί
1513				27/7/2015	49.000,00€	49.000,00€
1515				27/7/2015	49.000,00€	49.000,00€
1639				13/8/2015	6.000,00€	6.000,00€
1687				2/9/2015	3.000,00€	3.000,00€
1727				15/9/2015	12.000,00€	12.000,00€
1924				10/11/2015	5.000,00€	5.000,00€
2027				10/12/2015	5.000,00€	5.000,00€
2096				22/12/2015	4.000,00€	4.000,00€
Σύνολο Πιστώσεων 2015					133.000,00€	133.000,00€

2.1) Επί των υπ' αριθ. 1513 και 1515 πιστώσεων:

Επειδή καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας ύψους 98.000€, που προέρχεται από τις κατωτέρω ανατιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις:

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία Πίστωσης	Ποσό Πίστωσης	Ποσό που αναλογεί
1513				27/7/2015	49.000,00€	49.000,00€
1515				27/7/2015	49.000,00€	49.000,00€
Σύνολο Πιστώσεων 2015					98.000,00€	98.000,00€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν την επιστροφή ποσού που είχε αποστείλει από τον Ελβετικό του τραπεζικό λογαριασμό της προς την Κυπριακή εταιρία (στην οποία είναι ο μοναδικός μέτοχος) σε λογαριασμό αυτής τηρούμενο στην Κύπρο στην (υπ. αριθ.) με αποκλειστικό σκοπό αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της. Ωστόσο, η αύξηση αυτή τελικά αποφασίσθηκε να μην πραγματοποιηθεί (και τελικά δεν

πραγματοποιήθηκε), με συνέπεια να του επιστραφεί το υπόψη ποσό με μεταφορά του από τον προαναφερόμενο Κυπριακό λογαριασμό σε τραπεζικούς του λογαριασμούς στην Ελλάδα στην Τράπεζα Πειραιώς με τις ελεγχόμενες πιστώσεις, προσκομίζει δε και επικαλείται:

- ✓ Πρακτικά Συνεδρίασης της αλλοδαπής εταιρίας της 22/07/2015 από τα οποία προκύπτει ότι, με δεδομένη την επιθυμία της Εταιρίας να προβεί σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, αποφασίζεται ομόφωνα και εγκρίνεται η πίστωση χρηματικού ποσού ύψους 100.000€ από τον Μοναδικό Μέτοχο της Εταιρίας και το οποίο θα κατατεθεί στον τραπεζικό λογαριασμό αυτής, στην με αριθμό λογαριασμού, με σκοπό την Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της Εταιρείας. (Σχ. 3.1Α),
- ✓ Σχετικό αποδεικτικό για την πληρωμή (extrait με τίτλο Payment) από την Ελβετική Τράπεζα Pictet που αποδεικνύει ότι στις 23/07/2015 πραγματοποιείται η εντολή για την μεταφορά χρηματικού ποσού 100.000€ από τον Ελβετικό του τραπεζικό λογαριασμό της προς την Κυπριακή εταιρία ως δικαιούχο (beneficiary) προς τον λογαριασμό της εταιρίας αυτής που τηρείται στην, με αιτιολογία της μεταφοράς «for future share capital increase», δηλαδή για το σκοπό μελλοντικής αύξησης κεφαλαίου (Σχ. 3.1Β),
- ✓ Σχετική κίνηση από τον τραπεζικό λογαριασμό υπ. αριθ. της Κυπριακής εταιρίας που τηρείται στην από την οποία προκύπτει στις 24/07/2015 η πίστωση ποσού ύψους 100.000€ με αιτιολογία «.....» δηλαδή «μεταφορά από τον» (Σχ. 3.1Γ),
- ✓ Πρακτικά Συνεδρίασης της ως άνω κυπριακής εταιρίας της 27/07/2015 από τα οποία προκύπτει ότι αποφασίζεται ομόφωνα και εγκρίνεται η επιστροφή του ποσού των 100.000€ από την Εταιρεία προς τον Μοναδικό Μέτοχο αυτής, λόγω αλλαγής των επιχειρηματικών πλάνων της, και συνεπώς το Ψήφισμα του Δ.Σ με ημερομηνία 22/07/2015 θεωρείται άκυρο και δεν υπάρχει επιθυμία εκτέλεσης της προαναφερθείσας διαδικασίας αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της Εταιρείας. Απόδειξη για την επιστροφή των χρημάτων προκύπτει και με παραπομπή στο προαναφερόμενο ΣΧΕΤΙΚΟ 3.1Γ, στο οποίο αποδεικνύεται ότι ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ στις 27/07/2015 διενεργούνται δύο μεταφορές (επιστροφές) ποσών από την Εταιρία προς τον προσφεύγοντα και μοναδικό μέτοχο ύψους καθεμιάς 49.000€ και με αιτιολογίες (δηλαδή «μεταφορά,») και στις δύο περιπτώσεις (Σχ. 3.1Δ & 3.2 Δ),
- ✓ Την καρτέλα του μετόχου στην Κυπριακή εταιρία από την οποία προκύπτει ότι στην μερίδα του μοναδικού μετόχου εμφανίζεται η παρακάτω εικόνα (Σχ. 3.1Ε):

22/01/2015	Bank		5.000	-5.000	EUR
24/07/2015	Bank		100.000	-105.000	EUR
27/07/2015	Bank		49.000	-56.000	EUR
27/07/2015	Bank		49.000	-7.000	EUR

- ✓ Βεβαίωση από τον Έφορο της Κύπρου για την ιδιότητα του προσφεύγοντος ως μοναδικού μετόχου στην (Σχ. 3.1ΣΤ),
- ✓ Βεβαίωση της με την οποία πιστοποιείται ότι τα αποτελέσματα της εταιρίας για το 2015 ήταν αρνητικά και ως εκ τούτου δεν μπορεί να νοηθεί «διανομή κερδών» από την εταιρία προς τον μοναδικό μέτοχο κατά την έννοια του άρθρου 36 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1042/2015 και των μεταγενέστερων οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης, ώστε να επιβληθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων με τον συντελεστή φορολόγησης του εισοδήματος από διανομή κερδών (μερίσματα) και εισφορά αλληλεγγύης (Σχ. 3.1Ζ),

Επειδή η ελεγκτική αρχή δεν έκανε δεκτές τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος για τις εν λόγω πιστώσεις οι οποίες προήλθαν από τον υπ. αριθ. τηρούμενο λογαριασμό στην, που τηρεί η Κυπριακή εταιρεία, προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, διότι δεν

τέθηκε στη διάθεσή της η Αναλυτική Κίνηση του υπ. αριθ
τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής εταιρείας, στην οποία
τυγχάνει μοναδικός μέτοχος ο προσφεύγων.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται
νέα στοιχεία και ειδικότερα την από 18/10/2019 βεβαίωση με
την οποία πιστοποιείται ότι ο τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθ.
της Κυπριακής εταιρείας, είναι ο ίδιος με τον αναφερόμενο υπ.
αριθ. τηρούμενο λογαριασμό της ίδιας εταιρείας που τηρείται στην
....., και ότι η εταιρεία διατηρούσε μόνο αυτόν τον τραπεζικό
λογαριασμό στην υπόψη Τράπεζα κατά το έτος 2015 (όπως και κατά τα προηγούμενα έτη
2014, 2013) (Σχετ. 3.1Η), καθώς και κίνηση του υπ' αριθ.
τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας για το έτος 2015 (Σχετ. 3.2Η).

Επειδή τα ανωτέρω νέα στοιχεία ελήφθησαν υπόψη από την ελεγκτική αρχή και στην έκθεση
Απόψεων που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται
τα εξής: «Ο προσφεύγων με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε νέα στοιχεία, ήτοι:

- Βεβαίωση της με ημερομηνία 18 Οκτωβρίου 2019, με την οποία
πιστοποιείται ότι ο τραπεζικός λογαριασμός υπ. αριθ. της
Κυπριακής εταιρείας «.....», είναι ο ίδιος με τον αναφερόμενο υπ' αρ.
..... λογαριασμό της ίδιας εταιρείας, που τηρείται στην
..... και ότι η εταιρεία διατηρούσε μόνον αυτόν
τον τραπεζικό λογαριασμό στην υπόψη Τράπεζα κατά το έτος 2015 (όπως και κατά τα προηγούμενα έτη
2014 & 2013).
- Την αναλυτική κίνηση του υπ. αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της
Κυπριακής εταιρείας, από όπου προκύπτουν η πίστωση του ποσού των
100.000,00 ευρώ την 24/07/2015 και οι μεταφορές των ποσών 49.000,00 και 49.000,00 ευρώ
αντίστοιχα κατά την 27/07/2015, στις ημεδαπές τράπεζες Πειραιώς και Eurobank.

Κατόπιν των νέων προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του
ελεγχόμενου, ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν επιστροφή κεφαλαίου, κατόπιν
ματαίωσης της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της Κυπριακής εταιρείας
..... συμφερόντων του ελεγχόμενου, με την επιφύλαξη της
απάντησης από την Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.), στο υπ' αριθ. πρωτ.
...../2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών που απέστειλε η Υπηρεσία μας, με το οποίο
ζητάει για τον ελεγχόμενο, ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους υπ' αριθ.
..... και τραπεζικούς λογαριασμούς της
Κυπριακής εταιρείας συμφερόντων του «.....», από τη φορολογική
αρχή της Κύπρου».

Επειδή από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής Αρχής, αφού ελήφθησαν υπόψη τα
προσκομισθέντα νέα στοιχεία, προκύπτει ότι για τις ανωτέρω πιστώσεις, οι ισχυρισμοί του
προσφεύγοντος κρίθηκαν βάσιμοι, αφού τα ποσά αυτών, δεν αποτελούν πρωτογενείς
πιστώσεις, αλλά προέρχονται από επιστροφή κεφαλαίου, κατόπιν ματαίωσης της αύξησης
μετοχικού κεφαλαίου της Κυπριακής εταιρείας συμφερόντων
του ιδίου, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, και ως εκ
τούτου, πρέπει να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του το ποσό
των 98.000€.

2.2) Επί της με α/α 1639 πίστωσης της 13/08/2015 ποσού 6.000€:

Επειδή καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας ύψους 6.000€, με την με
α/α 1639 πίστωση της 13/08/2015 στο λογαριασμό με

αιτιολογία συναλλαγής «.....», για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για επιστροφή δανείου / ταμειακής διευκόλυνσης, την οποία είχε χορηγήσει ο ίδιος στο σύζυγο της , Κ. (αποπληρωμή δανείου), προσκομίζει δε και επικαλείται σχετική υπεύθυνη δήλωση του δανειολήπτη. Τα στοιχεία αυτά όμως δεν είναι επαρκή για την αιτιολόγηση της πίστωσης, αφού δεν προσκομίζεται σύμβαση δανείου μεταξύ του ιδίου και του συζύγου της , Κ. με βεβαία ημερομηνία, η δε Υπεύθυνη Δήλωση που προσκομίζεται (Σχετ. 3.3Α) για την χορήγηση με μετρητά και επιστροφή μέσω τραπεζικής χρηματικής διευκόλυνσης, δεν φέρει βέβαια ημερομηνία της χορήγησης του δανείου, αλλά ούτε και προκύπτει αυτή από τραπεζικές κινήσεις χορήγησης – επιστροφής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2.3) Επί των λοιπών πιστώσεων:

Επειδή καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας ύψους **29.000€**, με τις κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία Πίστωσης	Ποσό Πίστωσης	Ποσό που αναλογεί
1687				2/9/2015	3.000,00€	3.000,00€
1727				15/9/2015	12.000,00€	12.000,00€
1924				10/11/2015	5.000,00€	5.000,00€
2027				10/12/2015	5.000,00€	5.000,00€
2096				22/12/2015	4.000,00€	4.000,00€
Σύνολο Πιστώσεων 2015					29.000,00€	29.000,00€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από μεταφορά άλλου λογαριασμού με δικαιούχο ή συνδικαιούχο τον ίδιο, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα νέα τραπεζικά στοιχεία και ειδικότερα:

- ✓ Για την με α/α **1687** ότι προέρχεται από το λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς με συνδικαιούχο τον ίδιο, προσκομίζει δε και επικαλείται το σχετικό έμβασμα καθώς και την κίνηση του λογαριασμού (Σχετ. 3.4),
- ✓ Για την με α/α **1727** ότι προέρχεται από το λογαριασμό της Eurobank με συνδικαιούχο την αδελφή του , συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού, προσκομίζει δε και επικαλείται την κίνηση του λογαριασμού της Eurobank (Σχετ. 3.5),
- ✓ Για την με α/α **1924** ότι προέρχεται από το λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς με συνδικαιούχο την αδελφή του , συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού, προσκομίζει δε και επικαλείται το σχετικό έμβασμα καθώς και την κίνηση του λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς (Σχετ. 3.6),
- ✓ Για τις με α/α **2027** και **2096** ότι προέρχονται από το λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς με συνδικαιούχο την αδελφή του , συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού, προσκομίζει δε και επικαλείται την κίνηση του λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς (Σχετ. 3.7 και Σχετ. 3.8),

Επειδή τα ανωτέρω νέα στοιχεία ελήφθησαν υπόψη από την ελεγκτική αρχή και στην έκθεση Απόψεων που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα εξής: «3.4 Όσον αφορά την πίστωση σε λογαριασμό Τράπεζας Eurobank της 2/9/2015 ποσού 3.000€ με αιτιολογία συναλλαγής «.....», ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντα. 3.5 Όσον αφορά την πίστωση σε λογαριασμό Τράπεζας Eurobank της 15/9/2015 ποσού Ευρώ 12.000 με αιτιολογία συναλλαγής «.....», ότι πρόκειται για

μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντα. 3.6 Όσον αφορά την πίστωση σε λογαριασμό Τράπεζας Eurobank της 10/11/2015 ποσού Ευρώ 5.000 με αιτιολογία συναλλαγής «.....», ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντα. 3.7 Όσον αφορά την πίστωση σε λογαριασμό Τράπεζας Eurobank της 10/12/2015 ποσού Ευρώ 5.000 με αιτιολογία συναλλαγής «.....», ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντα. 3.8 Όσον αφορά την πίστωση σε λογαριασμό Τράπεζας Eurobank της 22/12/2015 ποσού Ευρώ 4.000 με αιτιολογία συναλλαγής «.....», ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντα. Κατόπιν των νέων στοιχείων που τέθηκαν υπ' όψιν μας, ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν μεταφορές μεταξύ ιδίων λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος - συνδικαιούχος».

Επειδή από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής Αρχής, αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία, προκύπτει ότι για τις ανωτέρω πιστώσεις, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίθηκαν βάσιμοι, αφού τα ποσά αυτών, δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις, αλλά προέρχονται από μεταφορά από άλλους λογαριασμούς του στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, και ως εκ τούτου, πρέπει να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του το ποσό των 29.000€.

3) Επί του ισχυρισμού της μη ύπαρξης κερδών από πώληση εισηγμένων τίτλων ποσού 355.712€, που όφειλε να έχει δηλώσει στον κωδικό 659

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική Αρχή, για τον προσδιορισμό του κέρδους από αγοραπωλησίες τίτλων, δεν έλαβε υπόψη της τις ζημιές που προέκυψαν από την πώληση των μετοχών ύψους 434.292,42€, ύψους 35.333,28€, ύψους 14.100,6€ και ύψους 1.128,49€, καθώς και την επαύξηση του κέρδους σε σχέση με τη δηλωθείσα αξία προκειμένου για τις πωλήσεις μετοχών των εταιρειών κατά 17.026,77€, κατά 39.239,73€ και κατά 21.443,26€.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελίδα 76) προκύπτει ότι για τις ως άνω συναλλαγές επί τίτλων, «ο ελεγχόμενος δεν προσδιόρισε το κόστος κτήσης και το αποτέλεσμα της αγοραπωλησίας των μετοχών με τη μέθοδο FIFO (η πρώτη αγορασθείσα, θεωρείται και ως η πρώτη πωληθείσα). Αντίθετα, στην Κατάσταση Αγοράς - Πώλησης των ως άνω τίτλων από 1/1/2013 και μετά την οποία προσκόμισε, έλαβε υπ' όψη του μόνο τις αγοραπωλησίες επί των εν λόγω τίτλων από 1/1/2013 και μετά, μη λαμβάνοντας υπόψη και το Υπόλοιπο των μετοχών των εν λόγω εταιρειών που κατείχε στις 31/12/2012. Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Υπηρεσία μας από το Χρηματιστήριο Αθηνών και συγκεκριμένα, την χρηματιστηριακή κίνηση των λογαριασμών και την κατάσταση συναλλαγών στο ΧΑΑ των συγκεκριμένων συναλλαγών του ελεγχόμενου επί μετοχών, προκύπτει ότι υπήρχε υπόλοιπο τεμαχίων / μετοχών των εταιρειών αυτών, τις οποίες είχε αποκτήσει πριν το έτος 2012 και κατείχε ο ελεγχόμενος την 31/12/2012. Το υπόλοιπο αυτό δεν έλαβε υπόψη του ο ελεγχόμενος για τον προσδιορισμό του κέρδους / ζημίας, ακυρώνοντας έτσι στην πράξη την μέθοδο υπολογισμού FIFO και κατά συνέπεια τον ορθό τρόπο προσδιορισμού του Κέρδους ή Ζημίας. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος εμμένει στην διαπίστωση του προκύπτοντος κέρδους ποσού 355.712.43€»

3.1) Επί των μετοχών της εισηγμένης εταιρείας (.....):

Επειδή ο προσφεύγων στις σελίδες 22 - 28 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το απόθεμα των μετοχών της που κατείχε κατά την 31/12/2014, ως ακολούθως:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
--------------------------	-----------	------------	----------	------------------	--------------------	----------

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
06/08/2001	Πίστωση Δωρεάν	1.143.048		1.143.048		1.143.048
25/06/2002	Αγορά Μετοχών	452		1.143.500		1.143.500
26/06/2002	Αγορά Μετοχών	1.500		1.145.000		1.145.000
28/06/2002	Αγορά Μετοχών	5.000		1.150.000		1.150.000
22/07/2002	Πίστωση Δωρεάν	1.150.000		2.300.000		2.300.000
04/11/2003	Αγορά Μετοχών	1.000		2.301.000		2.301.000
05/11/2003	Αγορά Μετοχών	1.000		2.302.000		2.302.000
06/11/2003	Αγορά Μετοχών	500		2.302.500		2.302.500
07/11/2003	Αγορά Μετοχών	1.000		2.303.500		2.303.500
10/11/2003	Αγορά Μετοχών	300		2.303.800		2.303.800
12/11/2003	Αγορά Μετοχών	700		2.304.500		2.304.500
14/11/2003	Αγορά Μετοχών	800		2.305.300		2.305.300
17/11/2003	Αγορά Μετοχών	100		2.305.400		2.305.400
18/11/2003	Αγορά Μετοχών	600		2.306.000		2.306.000
20/11/2003	Αγορά Μετοχών	1.400		2.307.400		2.307.400
21/11/2003	Αγορά Μετοχών	100		2.307.500		2.307.500
26/11/2003	Αγορά Μετοχών	1.600		2.309.100		2.309.100
28/11/2003	Αγορά Μετοχών	600		2.309.700		2.309.700
08/12/2003	Αγορά Μετοχών	1.000		2.310.700		2.310.700
10/12/2003	Αγορά Μετοχών	250		2.310.950		2.310.950
15/12/2003	Αγορά Μετοχών	2.300		2.313.250		2.313.250
23/12/2003	Αγορά Μετοχών	1.100		2.314.350		2.314.350
24/12/2003	Αγορά Μετοχών	1.750		2.316.100		2.316.100
31/12/2003	Αγορά Μετοχών	15.500		2.331.600		2.331.600
06/02/2004	Αγορά Μετοχών	850		2.332.450		2.332.450
13/02/2004	Αγορά Μετοχών	500		2.332.950		2.332.950
17/02/2004	Αγορά Μετοχών	2.000		2.334.950		2.334.950
18/02/2004	Αγορά Μετοχών	1.000		2.335.950		2.335.950
09/03/2004	Αγορά Μετοχών	4.500		2.340.450		2.340.450
11/03/2004	Αγορά Μετοχών	2.000		2.342.450		2.342.450
15/03/2004	Αγορά Μετοχών	3.600		2.346.050		2.346.050
16/03/2004	Αγορά Μετοχών	2.000		2.348.050		2.348.050
04/06/2004	Αγορά Μετοχών	20.000		2.368.050		2.368.050
30/06/2004	Αγορά Μετοχών	5.000		2.373.050		2.373.050
07/07/2004	Πώληση Μετοχών		4.670	2.373.050	4.670	2.368.380
21/09/2004	Αγορά Μετοχών	1.620		2.374.670	4.670	2.370.000
22/09/2004	Αγορά Μετοχών	1.700		2.376.370	4.670	2.371.700
29/09/2004	Αγορά Μετοχών	1.000		2.377.370	4.670	2.372.700
26/10/2004	Αγορά Μετοχών	3.000		2.380.370	4.670	2.375.700
15/11/2004	Αγορά Μετοχών	4.100		2.384.470	4.670	2.379.800
16/11/2004	Αγορά Μετοχών	600		2.385.070	4.670	2.380.400
25/11/2004	Πώληση Μετοχών		33.500	2.385.070	38.170	2.346.900
07/12/2004	Αγορά Μετοχών	300		2.385.370	38.170	2.347.200
08/12/2004	Αγορά Μετοχών	670		2.386.040	38.170	2.347.870
24/12/2004	Αγορά Μετοχών	2.130		2.388.170	38.170	2.350.000
02/02/2005	Αγορά Μετοχών	2.000		2.390.170	38.170	2.352.000
09/02/2005	Αγορά Μετοχών	500		2.390.670	38.170	2.352.500
10/02/2005	Αγορά Μετοχών	910		2.391.580	38.170	2.353.410
11/02/2005	Αγορά Μετοχών	1.000		2.392.580	38.170	2.354.410
24/02/2005	Πώληση Μετοχών		2.910	2.392.580	41.080	2.351.500
25/02/2005	Αγορά Μετοχών	4.750		2.397.330	41.080	2.356.250
17/03/2005	Αγορά Μετοχών	10.000		2.407.330	41.080	2.366.250
18/03/2005	Αγορά Μετοχών	10.000		2.417.330	41.080	2.376.250
21/03/2005	Αγορά Μετοχών	10.000		2.427.330	41.080	2.386.250
21/03/2005	Πώληση Μετοχών		7.820	2.427.330	48.900	2.378.430
22/03/2005	Αγορά Μετοχών	5.000		2.432.330	48.900	2.383.430
04/04/2005	Αγορά Μετοχών	3.800		2.436.130	48.900	2.387.230
13/04/2005	Πώληση Μετοχών		1.180	2.436.130	50.080	2.386.050
14/04/2005	Αγορά Μετοχών	1.500		2.437.630	50.080	2.387.550
15/04/2005	Πώληση Μετοχών		600	2.437.630	50.680	2.386.950
15/04/2005	Πώληση Μετοχών		400	2.437.630	51.080	2.386.550
18/04/2005	Αγορά Μετοχών	2.000		2.439.630	51.080	2.388.550
22/04/2005	Πώληση Μετοχών		4.102	2.439.630	55.182	2.384.448
22/04/2005	Πώληση Μετοχών		34.448	2.439.630	89.630	2.350.000
04/05/2005	Αγορά Μετοχών	4.500		2.444.130	89.630	2.354.500
04/05/2005	Πώληση Μετοχών		500.000	2.444.130	589.630	1.854.500
09/05/2005	Πώληση Μετοχών		4.500	2.444.130	594.130	1.850.000

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
17/05/2005	Αγορά Μετοχών	500		2.444.630	594.130	1.850.500
01/06/2005	Πώληση Μετοχών		500	2.444.630	594.630	1.850.000
06/06/2005	Αγορά Μετοχών	500		2.445.130	594.630	1.850.500
16/06/2005	Αγορά Μετοχών	1.500		2.446.630	594.630	1.852.000
12/09/2005	Αγορά Μετοχών	1.200		2.447.830	594.630	1.853.200
12/09/2005	Αγορά Μετοχών	4.700		2.452.530	594.630	1.857.900
20/09/2005	Αγορά Μετοχών	2.150		2.454.680	594.630	1.860.050
20/09/2005	Πώληση Μετοχών		1.700	2.454.680	596.330	1.858.350
29/09/2005	Αγορά Μετοχών	500		2.455.180	596.330	1.858.850
05/10/2005	Αγορά Μετοχών	800		2.455.980	596.330	1.859.650
10/10/2005	Πώληση Μετοχών		100	2.455.980	596.430	1.859.550
12/10/2005	Πώληση Μετοχών		58.350	2.455.980	654.780	1.801.200
19/10/2005	Αγορά Μετοχών	6.900		2.462.880	654.780	1.808.100
25/10/2005	Πώληση Μετοχών		8.100	2.462.880	662.880	1.800.000
05/12/2005	Πώληση Μετοχών		10.000	2.462.880	672.880	1.790.000
06/12/2005	Πώληση Μετοχών		790.000	2.462.880	1.462.880	1.000.000
07/12/2005	Αγορά Μετοχών	10.381		2.473.261	1.462.880	1.010.381
07/12/2005	Αγορά Μετοχών	5.029		2.478.290	1.462.880	1.015.410
14/12/2005	Πώληση Μετοχών		8.649	2.478.290	1.471.529	1.006.761
15/12/2005	Πώληση Μετοχών		5.761	2.478.290	1.477.290	1.001.000
29/12/2005	Πώληση Μετοχών		900	2.478.290	1.478.190	1.000.100
30/12/2005	Αγορά Μετοχών	1.810		2.480.100	1.478.190	1.001.910
04/01/2006	Πώληση Μετοχών		1.810	2.480.100	1.480.000	1.000.100
03/08/2006	Αγορά Μετοχών	1.100		2.481.200	1.480.000	1.001.200
09/08/2006	Αγορά Μετοχών	800		2.482.000	1.480.000	1.002.000
23/10/2006	Αγορά Μετοχών	2.500		2.484.500	1.480.000	1.004.500
24/10/2006	Αγορά Μετοχών	1.400		2.485.900	1.480.000	1.005.900
13/11/2006	Αγορά Μετοχών	1.200		2.487.100	1.480.000	1.007.100
14/11/2006	Αγορά Μετοχών	900		2.488.000	1.480.000	1.008.000
15/11/2006	Αγορά Μετοχών	2.000		2.490.000	1.480.000	1.010.000
06/12/2006	Αγορά Μετοχών	1.160		2.491.160	1.480.000	1.011.160
20/12/2006	Πώληση Μετοχών		2.882	2.491.160	1.482.882	1.008.278
21/12/2006	Αγορά Μετοχών	1.722		2.492.882	1.482.882	1.010.000
28/12/2006	Αγορά Μετοχών	100		2.492.982	1.482.882	1.010.100
28/12/2006	Πώληση Μετοχών		10.000	2.492.982	1.492.882	1.000.100
10/01/2007	Αγορά Μετοχών	900		2.493.882	1.492.882	1.001.000
18/01/2007	Αγορά Μετοχών	100		2.493.982	1.492.882	1.001.100
30/01/2007	Αγορά Μετοχών	2.900		2.496.882	1.492.882	1.004.000
31/01/2007	Αγορά Μετοχών	100		2.496.982	1.492.882	1.004.100
02/02/2007	Πώληση Μετοχών		3.969	2.496.982	1.496.851	1.000.131
27/03/2007	Αγορά Μετοχών	300		2.497.282	1.496.851	1.000.431
28/03/2007	Αγορά Μετοχών	569		2.497.851	1.496.851	1.001.000
13/04/2007	Αγορά Μετοχών	600		2.498.451	1.496.851	1.001.600
18/04/2007	Πώληση Μετοχών		1.587	2.498.451	1.498.438	1.000.013
18/04/2007	Πώληση Μετοχών		13	2.498.451	1.498.451	1.000.000
19/04/2007	Αγορά Μετοχών	100		2.498.551	1.498.451	1.000.100
27/04/2007	Αγορά Μετοχών	1.000		2.499.551	1.498.451	1.001.100
30/04/2007	Αγορά Μετοχών	1.500		2.501.051	1.498.451	1.002.600
02/05/2007	Πώληση Μετοχών		2.320	2.501.051	1.500.771	1.000.280
02/05/2007	Πώληση Μετοχών		180	2.501.051	1.500.951	1.000.100
08/05/2007	Αγορά Μετοχών	2.320		2.503.371	1.500.951	1.002.420
09/05/2007	Αγορά Μετοχών	1.019		2.504.390	1.500.951	1.003.439
15/05/2007	Αγορά Μετοχών	817		2.505.207	1.500.951	1.004.256
15/05/2007	Πώληση Μετοχών		3.401	2.505.207	1.504.352	1.000.855
16/05/2007	Πώληση Μετοχών		6.599	2.505.207	1.510.951	994.256
18/05/2007	Πώληση Μετοχών		2.599	2.505.207	1.513.550	991.657
21/05/2007	Αγορά Μετοχών	2.000		2.507.207	1.513.550	993.657
30/05/2007	Πώληση Μετοχών		17.401	2.507.207	1.530.951	976.256
30/05/2007	Πώληση Μετοχών		4.156	2.507.207	1.535.107	972.100
31/05/2007	Πώληση Μετοχών		1.940	2.507.207	1.537.047	970.160
31/05/2007	Πώληση Μετοχών		60	2.507.207	1.537.107	970.100
15/06/2007	Αγορά Μετοχών	6.000		2.513.207	1.537.107	976.100
06/07/2007	Πώληση Μετοχών		20.000	2.513.207	1.557.107	956.100
06/07/2007	Πώληση Μετοχών		6.000	2.513.207	1.563.107	950.100
06/07/2007	Πώληση Μετοχών		100.000	2.513.207	1.663.107	850.100
10/07/2007	Αγορά Μετοχών	601		2.513.808	1.663.107	850.701
13/07/2007	Πώληση Μετοχών		564	2.513.808	1.663.671	850.137

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
13/07/2007	Πώληση Μετοχών		37	2.513.808	1.663.708	850.100
23/07/2007	Πώληση Μετοχών		5.717	2.513.808	1.669.425	844.383
10/08/2007	Αγορά Μετοχών	1.050		2.514.858	1.669.425	845.433
14/08/2007	Πώληση Μετοχών		106	2.514.858	1.669.531	845.327
16/08/2007	Αγορά Μετοχών	106		2.514.964	1.669.531	845.433
21/08/2007	Αγορά Μετοχών	290		2.515.254	1.669.531	845.723
21/08/2007	Αγορά Μετοχών	10		2.515.264	1.669.531	845.733
19/09/2007	Πώληση Μετοχών		4.770	2.515.264	1.674.301	840.963
19/09/2007	Πώληση Μετοχών		863	2.515.264	1.675.164	840.100
20/09/2007	Πώληση Μετοχών		4.943	2.515.264	1.680.107	835.157
21/09/2007	Πώληση Μετοχών		1.959	2.515.264	1.682.066	833.198
21/09/2007	Πώληση Μετοχών		41	2.515.264	1.682.107	833.157
26/09/2007	Πώληση Μετοχών		6.046	2.515.264	1.688.153	827.111
27/09/2007	Πώληση Μετοχών		4.011	2.515.264	1.692.164	823.100
02/10/2007	Πώληση Μετοχών		1.561	2.515.264	1.693.725	821.539
09/10/2007	Αγορά Μετοχών	3.061		2.518.325	1.693.725	824.600
10/10/2007	Αγορά Μετοχών	5.000		2.523.325	1.693.725	829.600
11/10/2007	Αγορά Μετοχών	4.500		2.527.825	1.693.725	834.100
11/10/2007	Πώληση Μετοχών		4.500	2.527.825	1.698.225	829.600
12/10/2007	Αγορά Μετοχών	500		2.528.325	1.698.225	830.100
15/10/2007	Πώληση Μετοχών		23.317	2.528.325	1.721.542	806.783
16/10/2007	Αγορά Μετοχών	4.000		2.532.325	1.721.542	810.783
16/10/2007	Πώληση Μετοχών		683	2.532.325	1.722.225	810.100
17/10/2007	Πώληση Μετοχών		10.000	2.532.325	1.732.225	800.100
18/10/2007	Πώληση Μετοχών		2.000	2.532.325	1.734.225	798.100
19/10/2007	Πώληση Μετοχών		2.000	2.532.325	1.736.225	796.100
23/10/2007	Πώληση Μετοχών		50.000	2.532.325	1.786.225	746.100
24/10/2007	Πώληση Μετοχών		25.000	2.532.325	1.811.225	721.100
25/10/2007	Πώληση Μετοχών		6.000	2.532.325	1.817.225	715.100
26/10/2007	Πώληση Μετοχών		1.083	2.532.325	1.818.308	714.017
29/10/2007	Πώληση Μετοχών		917	2.532.325	1.819.225	713.100
30/10/2007	Πώληση Μετοχών		3.000	2.532.325	1.822.225	710.100
31/10/2007	Πώληση Μετοχών		10.000	2.532.325	1.832.225	700.100
09/11/2007	Αγορά Μετοχών	1.200		2.533.525	1.832.225	701.300
13/11/2007	Αγορά Μετοχών	300		2.533.825	1.832.225	701.600
21/11/2007	Αγορά Μετοχών	300		2.534.125	1.832.225	701.900
21/11/2007	Πώληση Μετοχών		200	2.534.125	1.832.425	701.700
22/11/2007	Αγορά Μετοχών	90		2.534.215	1.832.425	701.790
23/11/2007	Αγορά Μετοχών	110		2.534.325	1.832.425	701.900
26/11/2007	Αγορά Μετοχών	200		2.534.525	1.832.425	702.100
30/11/2007	Αγορά Μετοχών	200		2.534.725	1.832.425	702.300
03/12/2007	Πώληση Μετοχών		200	2.534.725	1.832.625	702.100
06/12/2007	Αγορά Μετοχών	100		2.534.825	1.832.625	702.200
10/12/2007	Αγορά Μετοχών	500		2.535.325	1.832.625	702.700
11/12/2007	Αγορά Μετοχών	500		2.535.825	1.832.625	703.200
11/12/2007	Πώληση Μετοχών		1.000	2.535.825	1.833.625	702.200
28/12/2007	Πώληση Μετοχών		2.000	2.535.825	1.835.625	700.200
03/01/2008	Αγορά Μετοχών	2.000		2.537.825	1.835.625	702.200
05/02/2008	Αγορά Μετοχών	500		2.538.325	1.835.625	702.700
18/02/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.538.425	1.835.625	702.800
25/02/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.538.525	1.835.625	702.900
26/02/2008	Αγορά Μετοχών	700		2.539.225	1.835.625	703.600
28/02/2008	Αγορά Μετοχών	3.000		2.542.225	1.835.625	706.600
29/02/2008	Αγορά Μετοχών	2.000		2.544.225	1.835.625	708.600
07/03/2008	Αγορά Μετοχών	2.000		2.546.225	1.835.625	710.600
12/03/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.546.325	1.835.625	710.700
13/03/2008	Αγορά Μετοχών	1.500		2.547.825	1.835.625	712.200
27/03/2008	Αγορά Μετοχών	400		2.548.225	1.835.625	712.600
27/03/2008	Πώληση Μετοχών		18.400	2.548.225	1.854.025	694.200
31/03/2008	Αγορά Μετοχών	40		2.548.265	1.854.025	694.240
31/03/2008	Πώληση Μετοχών		1.101	2.548.265	1.855.126	693.139
31/03/2008	Πώληση Μετοχών		7.939	2.548.265	1.863.065	685.200
01/04/2008	Πώληση Μετοχών		22.422	2.548.265	1.885.487	662.778
01/04/2008	Πώληση Μετοχών		7.578	2.548.265	1.893.065	655.200
02/04/2008	Πώληση Μετοχών		5.850	2.548.265	1.898.915	649.350
08/04/2008	Πώληση Μετοχών		11.450	2.548.265	1.910.365	637.900
10/04/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.548.365	1.910.365	638.000

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
18/04/2008	Πώληση Μετοχών		1.500	2.548.365	1.911.865	636.500
18/04/2008	Πώληση Μετοχών		300	2.548.365	1.912.165	636.200
21/04/2008	Αγορά Μετοχών	1.000		2.549.365	1.912.165	637.200
21/04/2008	Πώληση Μετοχών		1.000	2.549.365	1.913.165	636.200
29/04/2008	Πώληση Μετοχών		500	2.549.365	1.913.665	635.700
30/04/2008	Πώληση Μετοχών		500	2.549.365	1.914.165	635.200
02/05/2008	Πώληση Μετοχών		1.000	2.549.365	1.915.165	634.200
08/05/2008	Αγορά Μετοχών	200		2.549.565	1.915.165	634.400
09/05/2008	Αγορά Μετοχών	50		2.549.615	1.915.165	634.450
13/05/2008	Πώληση Μετοχών		872	2.549.615	1.916.037	633.578
13/05/2008	Πώληση Μετοχών		45.131	2.549.615	1.961.168	588.447
14/05/2008	Αγορά Μετοχών	53		2.549.668	1.961.168	588.500
15/05/2008	Πώληση Μετοχών		3.300	2.549.668	1.964.468	585.200
16/05/2008	Αγορά Μετοχών	200		2.549.868	1.964.468	585.400
19/05/2008	Πώληση Μετοχών		5.200	2.549.868	1.969.668	580.200
20/05/2008	Πώληση Μετοχών		200	2.549.868	1.969.868	580.000
20/05/2008	Πώληση Μετοχών		20.000	2.549.868	1.989.868	560.000
21/05/2008	Αγορά Μετοχών	500		2.550.368	1.989.868	560.500
27/05/2008	Αγορά Μετοχών	50		2.550.418	1.989.868	560.550
27/05/2008	Πώληση Μετοχών		47	2.550.418	1.989.915	560.503
27/05/2008	Πώληση Μετοχών		3	2.550.418	1.989.918	560.500
28/05/2008	Πώληση Μετοχών		500	2.550.418	1.990.418	560.000
27/06/2008	Αγορά Μετοχών	300		2.550.718	1.990.418	560.300
27/06/2008	Πώληση Μετοχών		300	2.550.718	1.990.718	560.000
30/06/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.550.818	1.990.718	560.100
02/07/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.550.918	1.990.718	560.200
03/07/2008	Αγορά Μετοχών	284		2.551.202	1.990.718	560.484
28/07/2008	Αγορά Μετοχών	216		2.551.418	1.990.718	560.700
29/07/2008	Αγορά Μετοχών	50		2.551.468	1.990.718	560.750
01/08/2008	Αγορά Μετοχών	194		2.551.662	1.990.718	560.944
04/08/2008	Αγορά Μετοχών	56		2.551.718	1.990.718	561.000
05/08/2008	Αγορά Μετοχών	50		2.551.768	1.990.718	561.050
08/08/2008	Αγορά Μετοχών	150		2.551.918	1.990.718	561.200
11/08/2008	Αγορά Μετοχών	300		2.552.218	1.990.718	561.500
12/08/2008	Αγορά Μετοχών	300		2.552.518	1.990.718	561.800
19/08/2008	Αγορά Μετοχών	2.200		2.554.718	1.990.718	564.000
16/09/2008	Αγορά Μετοχών	300		2.555.018	1.990.718	564.300
17/09/2008	Πώληση Μετοχών		100	2.555.018	1.990.818	564.200
17/09/2008	Πώληση Μετοχών		200	2.555.018	1.991.018	564.000
22/09/2008	Αγορά Μετοχών	496		2.555.514	1.991.018	564.496
24/09/2008	Αγορά Μετοχών	54		2.555.568	1.991.018	564.550
07/10/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.555.668	1.991.018	564.650
27/10/2008	Αγορά Μετοχών	100		2.555.768	1.991.018	564.750
27/10/2008	Πώληση Μετοχών		100	2.555.768	1.991.118	564.650
28/11/2008	Αγορά Μετοχών	3.362		2.559.130	1.991.118	568.012
03/12/2008	Πώληση Μετοχών		3.000	2.559.130	1.994.118	565.012
08/12/2008	Αγορά Μετοχών	3.000		2.562.130	1.994.118	568.012
18/12/2008	Αγορά Μετοχών	2.037		2.564.167	1.994.118	570.049
30/12/2008	Αγορά Μετοχών	5.000		2.569.167	1.994.118	575.049
08/01/2009	Πώληση Μετοχών		2.049	2.569.167	1.996.167	573.000
15/01/2009	Αγορά Μετοχών	1.500		2.570.667	1.996.167	574.500
16/01/2009	Πώληση Μετοχών		347	2.570.667	1.996.514	574.153
16/01/2009	Πώληση Μετοχών		1.153	2.570.667	1.997.667	573.000
19/01/2009	Αγορά Μετοχών	1.500		2.572.167	1.997.667	574.500
23/01/2009	Αγορά Μετοχών	1.000		2.573.167	1.997.667	575.500
30/01/2009	Πώληση Μετοχών		1.000	2.573.167	1.998.667	574.500
16/02/2009	Αγορά Μετοχών	700		2.573.867	1.998.667	575.200
17/02/2009	Αγορά Μετοχών	100		2.573.967	1.998.667	575.300
18/02/2009	Αγορά Μετοχών	700		2.574.667	1.998.667	576.000
03/03/2009	Αγορά Μετοχών	350		2.575.017	1.998.667	576.350
03/03/2009	Πώληση Μετοχών		350	2.575.017	1.999.017	576.000
06/03/2009	Πώληση Μετοχών		3.000	2.575.017	2.002.017	573.000
09/03/2009	Αγορά Μετοχών	3.000		2.578.017	2.002.017	576.000
11/03/2009	Πώληση Μετοχών		3.000	2.578.017	2.005.017	573.000
01/04/2009	Πώληση Μετοχών		11.000	2.578.017	2.016.017	562.000
02/04/2009	Πώληση Μετοχών		500	2.578.017	2.016.517	561.500
03/04/2009	Πώληση Μετοχών		1.500	2.578.017	2.018.017	560.000

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
25/05/2009	Αγορά Μετοχών	4.000		2.582.017	2.018.017	564.000
16/06/2009	Πώληση Μετοχών		20	2.582.017	2.018.037	563.980
18/06/2009	Αγορά Μετοχών	1.020		2.583.037	2.018.037	565.000
30/07/2009	Αγορά Μετοχών	375		2.583.412	2.018.037	565.375
31/07/2009	Αγορά Μετοχών	100		2.583.512	2.018.037	565.475
03/08/2009	Αγορά Μετοχών	22		2.583.534	2.018.037	565.497
05/08/2009	Αγορά Μετοχών	3		2.583.537	2.018.037	565.500
07/08/2009	Αγορά Μετοχών	50		2.583.587	2.018.037	565.550
14/08/2009	Πώληση Μετοχών		550	2.583.587	2.018.587	565.000
18/08/2009	Πώληση Μετοχών		2.500	2.583.587	2.021.087	562.500
20/08/2009	Πώληση Μετοχών		2.500	2.583.587	2.023.587	560.000
01/09/2009	Αγορά Μετοχών	350		2.583.937	2.023.587	560.350
10/09/2009	Αγορά Μετοχών	150		2.584.087	2.023.587	560.500
21/09/2009	Πώληση Μετοχών		400	2.584.087	2.023.987	560.100
01/10/2009	Αγορά Μετοχών	17.000		2.601.087	2.023.987	577.100
29/10/2009	Αγορά Μετοχών	3.500		2.604.587	2.023.987	580.600
29/10/2009	Πώληση Μετοχών		1.500	2.604.587	2.025.487	579.100
30/10/2009	Αγορά Μετοχών	500		2.605.087	2.025.487	579.600
02/11/2009	Αγορά Μετοχών	2.000		2.607.087	2.025.487	581.600
09/11/2009	Πώληση Μετοχών		2.000	2.607.087	2.027.487	579.600
16/11/2009	Αγορά Μετοχών	2.000		2.609.087	2.027.487	581.600
17/11/2009	Αγορά Μετοχών	200		2.609.287	2.027.487	581.800
18/11/2009	Αγορά Μετοχών	1.000		2.610.287	2.027.487	582.800
20/11/2009	Αγορά Μετοχών	1.500		2.611.787	2.027.487	584.300
23/11/2009	Πώληση Μετοχών		500	2.611.787	2.027.987	583.800
24/11/2009	Πώληση Μετοχών		1.000	2.611.787	2.028.987	582.800
21/01/2010	Αγορά Μετοχών	68		2.611.855	2.028.987	582.868
04/02/2010	Αγορά Μετοχών	932		2.612.787	2.028.987	583.800
08/03/2010	Πώληση Μετοχών		1.000	2.612.787	2.029.987	582.800
13/05/2010	Αγορά Μετοχών	200		2.612.987	2.029.987	583.000
28/06/2010	Πώληση Μετοχών		2.620	2.612.987	2.032.607	580.380
28/06/2010	Πώληση Μετοχών		5	2.612.987	2.032.612	580.375
29/06/2010	Πώληση Μετοχών		1.700	2.612.987	2.034.312	578.675
29/06/2010	Πώληση Μετοχών		659	2.612.987	2.034.971	578.016
30/06/2010	Πώληση Μετοχών		3.211	2.612.987	2.038.182	574.805
02/07/2010	Πώληση Μετοχών		1.635	2.612.987	2.039.817	573.170
08/07/2010	Αγορά Μετοχών	1.955		2.614.942	2.039.817	575.125
09/07/2010	Αγορά Μετοχών	500		2.615.442	2.039.817	575.625
09/07/2010	Πώληση Μετοχών		250	2.615.442	2.040.067	575.375
15/07/2010	Πώληση Μετοχών		250	2.615.442	2.040.317	575.125
16/07/2010	Πώληση Μετοχών		750	2.615.442	2.041.067	574.375
19/07/2010	Πώληση Μετοχών		6	2.615.442	2.041.073	574.369
20/07/2010	Πώληση Μετοχών		169	2.615.442	2.041.242	574.200
22/07/2010	Πώληση Μετοχών		200	2.615.442	2.041.442	574.000
23/07/2010	Πώληση Μετοχών		30	2.615.442	2.041.472	573.970
27/07/2010	Πώληση Μετοχών		170	2.615.442	2.041.642	573.800
28/07/2010	Πώληση Μετοχών		300	2.615.442	2.041.942	573.500
29/07/2010	Πώληση Μετοχών		375	2.615.442	2.042.317	573.125
02/08/2010	Πώληση Μετοχών		250	2.615.442	2.042.567	572.875
20/08/2010	Αγορά Μετοχών	295		2.615.737	2.042.567	573.170
25/08/2010	Αγορά Μετοχών	4.846		2.620.583	2.042.567	578.016
01/09/2010	Αγορά Μετοχών	859		2.621.442	2.042.567	578.875
10/09/2010	Αγορά Μετοχών	125		2.621.567	2.042.567	579.000
22/10/2010	Πώληση Μετοχών		2.450	2.621.567	2.045.017	576.550
25/10/2010	Πώληση Μετοχών		2.050	2.621.567	2.047.067	574.500
26/10/2010	Πώληση Μετοχών		500	2.621.567	2.047.567	574.000
27/10/2010	Πώληση Μετοχών		10	2.621.567	2.047.577	573.990
29/10/2010	Πώληση Μετοχών		4.369	2.621.567	2.051.946	569.621
01/11/2010	Πώληση Μετοχών		621	2.621.567	2.052.567	569.000
24/08/2011	Αγορά Μετοχών	11.300		2.632.867	2.052.567	580.300
26/08/2011	Αγορά Μετοχών	15.800		2.648.667	2.052.567	596.100
07/09/2011	Αγορά Μετοχών	4.506		2.653.173	2.052.567	600.606
09/09/2011	Αγορά Μετοχών	6.575		2.659.748	2.052.567	607.181
13/09/2011	Αγορά Μετοχών	940		2.660.688	2.052.567	608.121
13/09/2011	Αγορά Μετοχών	15.192		2.675.880	2.052.567	623.313
14/09/2011	Αγορά Μετοχών	7.805		2.683.685	2.052.567	631.118
14/09/2021	Αγορά Μετοχών	41.804		2.725.489	2.052.567	672.922

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
14/09/2011	Πώληση Μετοχών		35	2.725.489	2.052.602	672.887
16/09/2011	Αγορά Μετοχών	10.794		2.736.283	2.052.602	683.681
19/09/2011	Αγορά Μετοχών	1.419		2.737.702	2.052.602	685.100
19/09/2011	Αγορά Μετοχών	50.946		2.788.648	2.052.602	736.046
20/09/2011	Αγορά Μετοχών	475		2.789.123	2.052.602	736.521
21/09/2011	Αγορά Μετοχών	6.075		2.795.198	2.052.602	742.596
12/08/2013	Πώληση Μετοχών		5.000	2.795.198	2.057.602	737.596
13/08/2013	Πώληση Μετοχών		1.609	2.795.198	2.059.211	735.987
27/08/2013	Αγορά Μετοχών	7.140		2.802.338	2.059.211	743.127
09/09/2013	Πώληση Μετοχών		1.140	2.802.338	2.060.351	741.987
10/09/2013	Πώληση Μετοχών		2.000	2.802.338	2.062.351	739.987
13/09/2013	Πώληση Μετοχών		2.000	2.802.338	2.064.351	737.987
16/09/2013	Πώληση Μετοχών		1.987	2.802.338	2.066.338	736.000
18/09/2013	Πώληση Μετοχών		1.000	2.802.338	2.067.338	735.000
10/12/2013	Πώληση Μετοχών		5.000	2.802.338	2.072.338	730.000
23/12/2013	Αγορά Μετοχών	5.000		2.807.338	2.072.338	735.000
23/12/2013	Αγορά Μετοχών	300.000		3.107.338	2.072.338	1.035.000
23/12/2013	Πώληση Μετοχών		300.000	3.107.338	2.372.338	735.000
02/01/2014	Πώληση Μετοχών		10.000	3.107.338	2.382.338	725.000
27/01/2014	Αγορά Μετοχών	5.000		3.112.338	2.382.338	730.000
04/02/2014	Πώληση Μετοχών		5.000	3.112.338	2.387.338	725.000
06/02/2014	Πώληση Μετοχών		5.000	3.112.338	2.392.338	720.000
19/02/2014	Πώληση Μετοχών		1.149	3.112.338	2.393.487	718.851
19/02/2014	Πώληση Μετοχών		851	3.112.338	2.394.338	718.000
20/02/2014	Πώληση Μετοχών		10.500	3.112.338	2.404.838	707.500
21/02/2014	Πώληση Μετοχών		6.821	3.112.338	2.411.659	700.679
24/02/2014	Πώληση Μετοχών		679	3.112.338	2.412.338	700.000
26/02/2014	Πώληση Μετοχών		5.000	3.112.338	2.417.338	695.000
04/03/2014	Πώληση Μετοχών		10.000	3.112.338	2.427.338	685.000
17/03/2014	Πώληση Μετοχών		10.000	3.112.338	2.437.338	675.000
18/03/2014	Πώληση Μετοχών		10.000	3.112.338	2.447.338	665.000
28/03/2014	Πώληση Μετοχών		5.000	3.112.338	2.452.338	660.000
02/04/2014	Πώληση Μετοχών		10.000	3.112.338	2.462.338	650.000
04/04/2014	Πώληση Μετοχών		10.000	3.112.338	2.472.338	640.000
22/04/2014	Πώληση Μετοχών		2.320	3.112.338	2.474.658	637.680
22/04/2014	Πώληση Μετοχών		2.680	3.112.338	2.477.338	635.000
02/05/2014	Πώληση Μετοχών		1.463	3.112.338	2.478.801	633.537
16/05/2014	Αγορά Μετοχών	5.000		3.117.338	2.478.801	638.537
19/05/2014	Αγορά Μετοχών	1.463		3.118.801	2.478.801	640.000
21/05/2014	Αγορά Μετοχών	5.000		3.123.801	2.478.801	645.000
28/05/2014	Πώληση Μετοχών		3.625	3.123.801	2.482.426	641.375
29/05/2014	Πώληση Μετοχών		5.103	3.123.801	2.487.529	636.272
30/05/2014	Πώληση Μετοχών		1.272	3.123.801	2.488.801	635.000
23/07/2014	Πώληση Μετοχών		7.811	3.123.801	2.496.612	627.189
23/07/2014	Πώληση Μετοχών		1.803	3.123.801	2.498.415	625.386
24/07/2014	Πώληση Μετοχών		5.386	3.123.801	2.503.801	620.000
18/05/2015	Πώληση Μετοχών		1.005	3.123.801	2.504.806	618.995
18/05/2015	Πώληση Μετοχών		9.995	3.123.801	2.514.801	609.000
16/12/2015	Πώληση Μετοχών		4.000	3.123.801	2.518.801	605.000
17/12/2015	Πώληση Μετοχών		5.000	3.123.801	2.523.801	600.000
		3.123.801	2.523.801			600.000

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει καταστάσεις αναδρομικών υπολοίπων λογαριασμών επενδυτή της 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015 από το Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων ΑΕ, από τις οποίες προκύπτει ότι ο προσφεύγων (μερίδα:, Λογαριασμός Αξιών:), κατείχε κατά τις άνω ημερομηνίες 735.000, 620.000 και 600.000 τεμάχια μετοχών της ΦΡΑΚ αντίστοιχα, υπόλοιπα που συμφωνούν με τα υπόλοιπα του ανωτέρω πίνακα,

Επειδή από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το υπόλοιπο μετοχών της που κατείχε ο προσφεύγων κατά την 31/12/2014 ανερχόταν σε 620.000 μετοχές. Το απόθεμα αυτό προέρχεται από τις αγορές που διενήργησε από τις 08/05/2007 και μετά συνολικού ύψους 622.750 τεμαχίων. Ως εκ τούτου οι πωλήσεις των 20.000 τεμαχίων μετοχών που έγιναν εντός του έτους 2015 προέρχονται από αγορές που έγιναν από 09/05/2007 έως τις

11/10/2007, των οποίων τα πινάκια προσκομίζονται με την ενδικοφανή προσφυγή (Σχετ. 4Α), και από τα οποία προκύπτει ότι το κόστος αγοράς τους έχει ως ακολούθως:

Κόστος πωληθέντων μετοχών 2015				
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή ανά τεμάχιο	Κόστος συνολικό
.....	09/05/2007	589	19,0107	11.197,32
.....	15/05/2007	817	19,7831	16.162,76
.....	21/05/2007	2.000	19,6955	39.390,94
.....	15/06/2007	6.000	21,3278	127.966,96
.....	10/07/2007	601	22,3024	13.403,74
.....	10/08/2007	1.050	20,7201	21.756,11
.....	16/08/2007	106	19,9584	2.115,59
.....	21/08/2007	300	21,1403	6.342,09
.....	09/10/2007	3.061	26,5221	81.184,16
.....	10/10/2007	5.000	25,8491	129.245,28
.....	11/10/2007	476	26,0494	12.399,53
Κόστος πωληθέντων μετοχών		20.000		461.164,48

Περαιτέρω προσκομίζει τα πινάκια πώλησης των 20.000 μετοχών που πουλήθηκαν κατά το έτος 2015 και από τα οποία προκύπτει ότι η αξία πώλησης αυτών έχει ως ακολούθως:

Αξία πωληθέντων μετοχών 2015				
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή ανά τεμάχιο	Σύνολο Πωλήσεων
.....	18/05/2015	11.000	2,3907	33.373,55
.....	16/12/2015	4.000	2,5311	9.562,98
.....	17/12/2015	5.000	3,0340	12.655,66
Αξία πωλήσεων μετοχών		20.000		55.592,19

Συνεπώς από την πώληση κατά το έτος 2015 των 20.000 τεμαχίων μετοχών της, προέκυψε **ζημιά ύψους 405.572,29€** (55.592,19€ - 461.164,48€).

3.2) Επί των μετοχών της εισηγμένης εταιρείας

Επειδή ο προσφεύγων στη σελίδα 29 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το κόστος πωληθέντων των μετοχών της, ως ακολούθως:

Αγορές μετοχών					Σύνολο αγορασθέντων τεμαχίων
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή ανά τεμάχιο	Κόστος συνολικό	
.....	18/12/2013	10.836	7,8576	85.145,16€	10.836
.....	19/12/2013	529	7,8747	4.165,69€	11.365
.....	20/12/2013	10.352	7,6793	79.496,28€	21.717
.....	10/01/2014	11.023	7,8892	86.962,41€	32.740
Αξία αγοράς μετοχών		32.740		255.769,54€	

Κόστος πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					Αξία Πώλησης μετοχών		Ζημιά πώλησης μετοχών
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια πώλησης	τιμή ανά τεμάχιο	Κόστος συνολικό	τιμή πώλ. ανά τεμ.	Αξία Πώλησης	
.....	09/11/2015	10.836	7,8576	85.145,16€	5,1886	56.223,32€	-28.921,84€
.....	09/11/2015	529	7,8747	4.165,69€	5,1886	2.744,75€	-1.420,94€
.....	09/11/2015	7.151	7,6793	54.914,79€	5,1886	37.103,45€	-17.811,34€
.....	11/11/2015	2.224	7,6793	17.078,80€	5,1800	11.520,21€	-5.558,59€
Σύνολα		20.740		161.304,44€		107.591,73€	-53.712,71€

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει καταστάσεις αναδρομικών υπολοίπων λογαριασμών επενδυτή της 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015 από το Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων ΑΕ, από τις οποίες προκύπτει ότι ο προσφεύγων (μερίδα:

....., Λογαριασμός Αξιών:), κατείχε κατά τις άνω ημερομηνίες 21.717, 32.740 και 12.000 τεμάχια μετοχών της αντίστοιχα, υπόλοιπα που συμφωνούν με τα υπόλοιπα του ανωτέρω πίνακα (Σχετ. 4B),

Συνεπώς από την πώληση κατά το έτος 2015 των 20.740 τεμαχίων μετοχών της προέκυψε **ζημιά ύψους 53.712,71€** (107.591,73€ - 161.304,44€).

3.3) Επί των μετοχών της εισηγμένης εταιρείας

Επειδή ο προσφεύγων στις σελίδες 29-30 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το απόθεμα των μετοχών της που κατείχε κατά την 31/12/2014, ως ακολούθως:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Συναλλαγή	Αποκτήσεις	Πωλήσεις	Σύνολο Αγορών	Σύνολο Πωλήσεων	Υπόλοιπο
01/01/2013	ΕΞ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΘΕΤΗΡΙΟΥ			159.950	0	159.950
12/08/2013	ΑΓΟΡΑ	12.350		172.300	0	172.300
19/08/2013	ΑΓΟΡΑ	2.332		174.632	0	174.632
20/08/2013	ΑΓΟΡΑ	5.478		180.110	0	180.110
21/08/2013	ΑΓΟΡΑ	990		181.100	0	181.100
23/08/2013	ΑΓΟΡΑ	12.460		193.560	0	193.560
10/01/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	10.000	183.560
11/03/2014	ΠΩΛΗΣΗ		13.560	193.560	23.560	170.000
12/03/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	33.560	160.000
17/03/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	43.560	150.000
18/03/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	53.560	140.000
31/03/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	63.560	130.000
01/04/2014	ΠΩΛΗΣΗ		5.000	193.560	68.560	125.000
04/04/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	78.560	115.000
17/07/2014	ΠΩΛΗΣΗ		480	193.560	79.040	114.520
24/07/2014	ΠΩΛΗΣΗ		4.520	193.560	83.560	110.000
19/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		8.561	193.560	92.121	101.439
21/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		11.439	193.560	103.560	90.000
22/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		20.000	193.560	123.560	70.000
25/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		5.549	193.560	129.109	64.451
26/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		1.694	193.560	130.803	62.757
27/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		2.757	193.560	133.560	60.000
29/08/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	143.560	50.000
10/09/2014	ΠΩΛΗΣΗ		10.000	193.560	153.560	40.000
22/09/2014	ΠΩΛΗΣΗ		2.000	193.560	155.560	38.000
30/09/2014	ΠΩΛΗΣΗ		5.408	193.560	160.968	32.592
01/10/2014	ΠΩΛΗΣΗ		4.592	193.560	165.560	28.000
02/10/2014	ΠΩΛΗΣΗ		3.264	193.560	168.824	24.736
07/10/2014	ΠΩΛΗΣΗ		2.198	193.560	171.022	22.538
03/02/2015	ΠΩΛΗΣΗ		22.538	193.560	193.560	0

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει καταστάσεις αναδρομικών υπολοίπων λογαριασμών επενδυτή της 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015 από το Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων ΑΕ, από τις οποίες προκύπτει ότι ο προσφεύγων (μερίδα:), Λογαριασμός Αξιών:), κατείχε κατά τις άνω ημερομηνίες 193.560, 22.538, και 0 τεμάχια μετοχών της αντίστοιχα, υπόλοιπα που συμφωνούν με τα υπόλοιπα του ανωτέρω πίνακα, καθώς και τα πινάκια όλα πωλήσεων των μετοχών του ανωτέρω πίνακα,

Επειδή από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το υπόλοιπο μετοχών της που κατείχε ο προσφεύγων κατά την 31/12/2014 ανερχόταν σε 22.538 μετοχές. Το απόθεμα αυτό προέρχεται από τις αγορές που διενήργησε από τις 12/08/2013 και μετά συνολικού ύψους 33.610 τεμαχίων. Ως εκ τούτου οι πωλήσεις των 22.538 τεμαχίων μετοχών που έγιναν εντός του έτους 2015 προέρχονται από αγορές που έγιναν από 12/08/2013 έως τις 23/08/2013,

των οποίων τα πινάκια προσκομίζονται με την ενδικοφανή προσφυγή (Σχετ. 4Γ), και από τα οποία προκύπτει ότι το κόστος αγοράς τους έχει ως ακολούθως:

Αγορές μετοχών					Σύνολο αγορασθέντων τεμαχίων
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή ανά τεμάχιο	Κόστος συνολικό	
.....	12/08/2013	12.350	8,1137	100.204,32€	12.350
.....	19/08/2013	2.332	7,7404	18.050,69€	14.682
.....	20/08/2013	5.478	7,5086	41.132,15€	20.160
.....	21/08/2013	990	7,5162	7.441,05€	21.150
.....	23/08/2013	12.460	7,6642	95.495,87€	33.610
Αξία αγοράς μετοχών		33.610		262.324,08€	

Περαιτέρω, το κόστος των πωληθέντων μετοχών και το αποτέλεσμα της πώλησης προκύπτει ως κατωτέρω:

Κόστος πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					Αξία Πώλησης μετοχών		Ζημιά πώλησης μετοχών
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια πώλησης	κόστος ανά τεμάχιο	Κόστος συνολικό	τιμή πώλησης ανά τεμ.	Αξία Πώλησης μετοχών	
.....	03/02/2015	1.278	8,1137	10.369,32€	1.278	8.951,70€	-1.417,62€
.....	03/02/2015	2.332	7,7404	18.050,69€	2.332	16.334,41€	-1.716,28€
.....	03/02/2015	5.478	7,5086	41.132,15€	5.478	38.370,45€	-2.761,70€
.....	03/02/2015	990	7,5162	7.441,05€	990	6.934,42€	-506,63€
.....	03/02/2015	12.460	7,6642	95.495,87€	12.460	87.275,61€	-8.220,26€
Σύνολα		22.538		172.489,08€	22.538	157.866,58€	-14.622,50€

Συνεπώς από την πώληση κατά το έτος 2015 των 22.538 τεμαχίων μετοχών της, προέκυψε **ζημιά ύψους 14.622,50€ (157.866,58€ - 172.489,08€)**.

3.4) Επί των μετοχών της εισηγμένης εταιρείας

Επειδή ο προσφεύγων στις σελίδες 30-31 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το κόστος πωληθέντων των μετοχών της, ως ακολούθως:

Ημερομηνία συναλλαγής	ΠΡΑΞΗ	Τεμάχια Αγοράς	τιμή ανά τεμάχιο	Αξία Αγοράς	ΤΕΜ ΠΩΛΗΣΗΣ	Συν.τεμ. Αγοράς	Συν.τεμ. Πώλησης	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΕΜ
28/01/2009	ΑΓΟΡΑ	102	3,8347	391,14		102	0	102
30/01/2009	ΑΓΟΡΑ	1.000	3,9200	3.920,00		1.102	0	1.102
05/02/2009	ΑΓΟΡΑ	500	3,9400	1.970,00		1.602	0	1.602
05/02/2009	ΑΓΟΡΑ	78	4,0000	312,00		1.680	0	1.680
12/02/2009	ΑΓΟΡΑ	500	3,9000	1.950,00		2.180	0	2.180
16/09/2009	ΑΓΟΡΑ	803	5,9127	4.747,88		2.983	0	2.983
12/07/2011	ΑΓΟΡΑ	372	0,0000	0,00		3.355	0	3.355
05/04/2011	ΑΓΟΡΑ	4.467	5,2732	23.555,19		7.822	0	7.822
02/09/2015	ΠΩΛΗΣΗ				7.822	7.822	7.822	0
Σύνολο		7.822		36.846,21	7.822			

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει καταστάσεις αναδρομικών υπολοίπων λογαριασμών επενδυτή της 31^{ης} Δεκεμβρίου των ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 από το Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων ΑΕ, από τις οποίες προκύπτει ότι ο προσφεύγων (μερίδα:, Λογαριασμός Αξιών:, κατείχε κατά τις άνω ημερομηνίες 2.983, 2.983, 7.822, 7.822, 7.822 και 7.822 τεμάχια μετοχών της αντίστοιχα, υπόλοιπα που συμφωνούν με τα υπόλοιπα του ανωτέρω πίνακα,

Επειδή από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το υπόλοιπο μετοχών της που κατείχε ο προσφεύγων κατά την 31/12/2014 ανερχόταν σε 7.822 μτχ. Το απόθεμα αυτό προέρχεται από τις αγορές που διενήργησε από το έτος 2009 έως το έτος 2011, πλην όμως δεν προσκομίζονται όλα τα πινάκια αγοράς μετοχών (Σχετ. 4Δ), αλλά βεβαίωση της από την οποία προκύπτει η ανά τεμάχιο αξία αγοράς. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το κόστος αγοράς τους υπολογίζεται ως εξής:

Αγορές μετοχών

Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή ανά τεμάχιο	Αξία αγοράς
Βεβαίωση	28/01/2009	102	3,8347	391,14€
Βεβαίωση	30/01/2009	1.000	3,9200	3.920,00€
Βεβαίωση	05/02/2009	500	3,9400	1.970,00€
Βεβαίωση	05/02/2009	78	4,0000	312,00€
Βεβαίωση	12/02/2009	500	3,9000	1.950,00€
Πινάκιο	16/09/2009	803	5,9127	4.747,88€
Βεβαίωση	12/07/2011	372	0,0000	0,00€
Πινάκιο	05/04/2011	4.467	5,2732	23.555,19€
Αξία αγοράς μετοχών		7.822		36.846,21€

Περαιτέρω προσκομίζεται το υπ' αριθ./2015 πινάκιο της για την πώληση 7.822 μτχ της, ύψους 35.381,77€ και συνεπώς από την πώληση αυτών κατά το έτος 2015, προέκυψε **ζημιά ύψους 1.464,44€** (35.381,77€ - 36.846,21€).

3.5) Επί των μετοχών της

Επειδή ο προσφεύγων στη σελίδα 31 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το κέρδος από την πώληση των μετοχών της ανωτέρω εταιρείας στο ποσό των **12.409,75€**, προσκομίζει δε και επικαλείται τα πινάκια αγοράς και πώλησης των μετοχών (Σχετ. 4Ε), πλην όμως από τους κατωτέρω υπολογισμούς προκύπτει ότι το κέρδος από την πώληση αυτών ανέρχεται στο ποσό των **29.803,92€ (109.891,17€ - 80.087,26€)**, όπως προσδιορίζεται στους κατωτέρω πίνακες:

Κόστος πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια Αγοράς	Συνολικό Κόστος σε \$	Ισοτιμία	Συνολικό Κόστος σε €
.....	18/11/2013	2.000	\$54.991,80	1,3517	40.683,44€
.....	29/08/2014	2.000	\$51.965,76	1,3188	39.403,82€
Σύνολα		4.000	\$106.957,56		80.087,26€

Αξία πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια πώλησης	Συνολικό Αξία σε \$	Ισοτιμία	Συνολική αξία πωλήσεων σε €
.....	04/12/2015	1.000	\$30.340,84	1,0902	27.830,53€
.....	14/12/2015	3.000	\$90.127,21	1,0983	82.060,65€
Σύνολα		4.000	\$120.468,05		109.891,17€

3.6) Επί των μετοχών της

Επειδή ο προσφεύγων στη σελίδα 31 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το κέρδος από την πώληση των μετοχών της ανωτέρω εταιρείας στο ποσό των **17.494,10€ (570.416,92 - 552.922,82)**, προσκομίζει δε και επικαλείται τα πινάκια αγοράς και πώλησης των μετοχών (Σχετ. 4ΣΤ), όπως προσδιορίζεται στους κατωτέρω πίνακες:

Αγορές μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια Αγοράς	κόστος ανά τεμ.	Συνολικό Κόστος σε €	Υπόλοιπο τεμαχίων
.....	08/01/2014	5.000	26,2823	131.411,29€	5.000
.....	13/03/2014	10.000	25,8826	258.825,60€	15.000
.....	20/03/2014	10.000	25,7822	257.822,40€	25.000
.....	10/04/2014	5.000	26,7854	133.927,20€	30.000
.....	11/04/2014	5.000	26,5848	132.924,00€	35.000
Σύνολα		35.000		914.910,49€	

Αξία πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή πώλ. ανά	Συνολική αξία	Υπόλοιπο

		πώλησης	τεμ.	πωλήσεων σε €	τεμαχίων
.....	07/01/2015	21.310		570.416,92€	13.690
Σύνολα		21.310		570.416,92€	

Κόστος πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια Αγοράς	κόστος ανά τεμ.	Συνολικό Κόστος σε €	Υπόλοιπο τεμαχίων
.....	08/01/2014	5.000	26,2823	131.411,29€	5.000
.....	13/03/2014	10.000	25,8826	258.825,60€	15.000
.....	20/03/2014	6.310	25,7822	162.685,93€	21.310
Σύνολα		21.310		552.922,82€	

3.7) Επί των μετοχών της

Επειδή ο προσφεύγων στη σελίδα 32 της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζει το κέρδος από την πώληση των μετοχών της ανωτέρω εταιρείας στο ποσό των **6.548.76€ (156.245.72 - 149.696.96)**, προσκομίζει δε και επικαλείται τα πινάκια αγοράς και πώλησης των μετοχών (Σχετ. 4Ζ), πλην όμως από τους κατωτέρω υπολογισμούς προκύπτει ότι το κέρδος από την πώληση αυτών ανέρχεται στο ποσό των **26.160,08€ (146.730,54€ - 120.570,45€)**, όπως προσδιορίζεται στους κατωτέρω πίνακες:

Κόστος πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια Αγοράς	Συνολικό Κόστος σε \$	Ισοτιμία	Συνολικό Κόστος σε €
.....	06/02/2013	4.000	\$162.975,08	1,3517	120.570,45€
Σύνολα		4.000	\$162.975,08		120.570,45€

Αξία πωληθέντων μετοχών το έτος 2015					
Αριθ. πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια πώλησης	Συνολικό Αξία σε \$	Ισοτιμία	Συνολική αξία πωλήσεων σε €
.....	21/01/2015	4.000	\$170.104,71	1,1593	146.730,54€
Σύνολα		4.000	\$170.104,71		146.730,54€

3.8) Σύνολα κωδικού 659 της δήλωσης σύμφωνα με τα ανωτέρω:

Έσοδα ρευστοποίησης χρεωγράφων έτους 2015		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
.....	κεφ. 3.1	-434.292,42€	0,00€	-405.572,29€
.....	κεφ. 3.2	-35.333,28€	0,00€	-53.912,71€
.....	κεφ. 3.3	-14.100,60€	0,00€	-14.622,50€
.....	κεφ. 3.4	-1.128,49€	0,00€	-1.464,44€
.....	κεφ. 3.5	12.777,16€	29.803,93€	29.803,92€
.....	κεφ. 3.6	17.494,10€	56.733,83€	17.494,10€
.....	κεφ. 3.7	6.548,76€	27.992,02€	26.160,08€
Λοιπά έσοδα χρεωγράφων		303.194,06€	241.182,65€	241.182,65€
Σύνολο εσόδων από ρευστοποίηση χρεωγράφων		-144.840,71€	355.712,43€	-160.931,19€

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι δεν υπήρξαν κέρδη από την πώληση χρεωγράφων κατά το έτος 2015 αλλά ζημιά, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και το ποσό των κερδών ύψους **355.712,13€**, που επηρεάζει το ύψος της εισφοράς αλληλεγγύης του φορολογικού έτους 2015, πρέπει να διαγραφεί.

4) Επί του πρόσθετου λόγου του υπομνήματος για τον εσφαλμένο επαναπροσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση την 31/12/2015

Επειδή ο προσφεύγων, με το προαναφερθέν υπόμνημα, προβάλλει πρόσθετους λόγους και ειδικότερα ότι έγινε εσφαλμένος προσδιορισμός από τον έλεγχο του διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου του από 01.01.1996 έως 31.12.2014, λόγω πλημμέλειας κατά τον προσδιορισμό του οικείου κεφαλαίου κατά τα φορολογικά έτη **2005** και **2014** και συγκεκριμένα:

(α) Κατά το φορολ. έτος **2005** ο έλεγχος τροποποίησε το δηλωθέν ποσό των **9.389.236,68€**, στον κωδ. **659** «ποσά τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο», στο ποσό των **3.167.080,24€**.

(β) Κατά το φορολ. έτος **2014** ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα ποσά των **6.041.098,20€** και **70.485,43€**, που δηλώθηκαν αντίστοιχα στους κωδ. **781** «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ» και κωδ. **871** «Ζημιά από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής», της υπ' αριθ./**2019**, 2^{ης} τροποποιητικής Δήλωσης εισοδήματος.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, επί της υπ' αριθ./**2022** πράξη Αναπομπής του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, διενεργήθηκαν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις από την αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), η οποία με το από **20/06/2022** σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφέρει τα ακόλουθα:

4.1) Απάντηση της ελεγκτικής αρχής στην πράξη αναπομπής της υπηρεσίας μας:

«Ο προσφεύγων, κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου/**2021** υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, κατέθεσε ενώπιόν σας, με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ **2022** ΕΜΠ/19-05-2022 ΥΠΟΜΝΗΜΑ, στοιχεία που δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τη σύνταξη της από 29-12-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία, προσκομίζοντας ως συνημμένα έγγραφα τα κάτωθι:

Σχετικό 1: Η με αριθ. 772/2015 απόφαση ΣτΕ.

Σχετικό 2: Η με αριθ.847/2008 απόφαση ΣτΕ.

Σχετικό 2Α: Η με αριθ.1144/2008 απόφαση ΣτΕ.

Σχετικό 2Β: Η με αριθ.2004/2013 απόφαση ΣτΕ.

Σχετικό 2Γ: Η με αριθ.1594/2012 απόφαση ΣτΕ.

Σχετικό 3: Η από 01/10/2021 κατάσταση της εταιρείας με τις κινήσεις του μετόχου επί της μετοχής της εταιρείας, για το χρονικό διάστημα 06.08.2001 έως 31.12.2015.

Σχετικό 4: Αντίγραφα πινακιδίων συναλλαγών πώλησης μετοχής

Σχετικό 4Α: Χειρόγραφη κατάσταση EXCEL στην οποία αποτυπώνονται αγορές - πωλήσεις της μετοχής

Σχετικό 5: Φωτοαντίγραφο της από 22/11/2019 υποβληθείσας τροποποιητικής βάσει ν.4512/2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2014

Σχετικό 6: Φωτοαντίγραφο της από 30/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ. έτους 2014

Σχετικά Β1-Β18: Αντίγραφα πινακιδίων συναλλαγών πώλησης μετοχών

Ο προσφεύγων, με το προαναφερθέν υπόμνημα, προσκομίζοντας όλα τα ανωτέρω, προβάλλει τους παρακάτω πρόσθετους λόγους που συμπληρώνουν τους αρχικούς λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Πρόσθετοι Λόγοι Ενδικοφανούς Προσφυγής

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015, εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε επαναπροσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση στις 31/12/2015 ποσού 1.465.855,98€, καθώς εσφαλμένα από τον έλεγχο αναμορφώθηκαν:

α) Κατά το φορολογικό έτος 2005 ο έλεγχος τροποποίησε το δηλωθέν ποσό των 9.389.236,68€, στον κωδικό 659 «ποσά τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο», στο ποσό των 3.167.080,24 βάσει ελέγχου.
β) Επίσης κατά το φορολογικό έτος 2014, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα ποσά 6.041.098,20€ και 70.485,43€, που δηλώθηκαν στους κωδικούς 781 «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ» και κωδ. 871 «Ζημιά από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής» αντίστοιχα, με την υπ' αριθ./2019, υποβληθείσα 2η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014.

Ο ελεγχόμενος σχετικά με τις ανωτέρω απόψεις του επικαλείται ότι:

A) - Ο έλεγχος έσφαλε καθώς δεν έλαβε υπόψη του, άλλως ερμήνευσε εσφαλμένα τις διατάξεις των άρθρων 17 περ. β' και 18 περ. στ' του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή του με το άρθρο 4 παρ. 10 του ν. 3091/2002, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 2 περ. ζ του ιδίου νόμου, από τη συνδυασμένη ερμηνεία των οποίων προκύπτει, σύμφωνα και με την πάγια νομολογία του ΣτΕ και των τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων, ότι σε περίπτωση αγοράς μετοχών που είναι διαπραγματεύσιμες στο Χρηματιστήριο, έως το 2002, για τις οποίες δεν εφαρμοζόταν το τεκμήριο απόκτησης έως την ανωτέρω ημερομηνία και συνεπώς δε λογίζονταν ως πραγματικές δαπάνες (πρβλ και με ΣτΕ 772/2015, **σχετικό 1) εφόσον αυτές, πωληθούν σε επόμενο έτος από αυτό της απόκτησής τους, τότε ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεστεί την **ονομαστική αξία αυτών ως ποσό που δικαιολογεί τη διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος** (ΣτΕ 847/2008 7μ., **Σχετικό 2**, 849/2008 7μ., 1144/2008 **Σχετικό 2Α**, Δ.Εφ.Αθ. 2004/2013 (**Σχετικό 2Β**), 1594/2012 (**Σχετικό 2Γ**).**

- Κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2005, πώλησα συνολικά 1.441.520 μετοχές της εταιρείας «.....», όπως προκύπτει από την από 01.10.2021 επιστολή της ως άνω εταιρείας προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (**Σχετικό 3**).

Οι ανωτέρω μετοχές αποκτήθηκαν σε έτη πριν τις 31.12.2002, οπότε η αγορά μετοχών εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εξαιρείτο από το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Το συνολικό τίμημα - ονομαστική αξία πώλησης των ως άνω μετοχών, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα πινακίδια συναλλαγών (**Σχετικό 4**) και αποτυπώνεται στον πίνακα, ανά ημερομηνία συναλλαγής, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των **11.794.157,56 ευρώ**.

Οι ημερομηνίες πώλησης των ανωτέρω μετοχών, η τιμή πώλησης, ο όγκος και η αξία εκάστης συναλλαγής, καθώς και το κόστος κτήσης των μετοχών αυτών (**το οποίο, ωστόσο, εν προκειμένω εσφαλμένα ελήφθη υπόψη του ελέγχου**), προκύπτουν και από την προσκομιζόμενη κατάσταση, στην οποία περιλαμβάνονται όλα τα σχετικά στοιχεία που αφορούν σε αγορές πωλήσεις μετοχών της εταιρείας «.....», ετών 1999 έως και 2016 (**Σχετικό 4Α**).

Με δεδομένο ότι το δηλωθέν ποσό των 9.389.236,68€, που δηλώθηκε ως υπεραξία από την πώληση των ως άνω μετοχών, στον κωδ. 659 «ποσά τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο», υπολείπεται σαφώς του ποσού των 11.794.157,56€ που αντιστοιχεί στην πλήρη ονομαστική αξία πώλησης των μετοχών, σύμφωνα με το εδάφιο ε της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, μπορούσα να το επικαλεστώ προκειμένου να καλύψω τη διαφορά του δηλωθέντος εισοδήματος και του τεκμαρτού βάσει δαπανών, εφόσον η κτήση των μετοχών έλαβε χώρα σε έτη που δεν ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης (ήτοι έτη έως 31/12/2002) και η εκποίηση αυτών σε έτος μεταγενέστερο της κτήσης (2005), σε καμία δε περίπτωση δεν όφειλα να αναγράψω την υπεραξία από τη ρευστοποίηση των τίτλων αυτών, δηλ. τη διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς, όπως προδήλως αβασίμως και κατά παράβαση της άνω πάγιας νομολογίας έκρινε ο έλεγχος και ο οποίος όφειλε να λάβει υπόψη του ολόκληρο το ποσό και όχι το ποσό των 3.167.080,24€.

B) - Ο έλεγχος έσφαλε κατά τη κρίση του που δεν έλαβε υπόψη του τα ποσά 6.041.098,20€ και 70.485,43€, που δηλώθηκαν στους κωδ. 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ» και κωδ. 871 «Ζημιά από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής» αντίστοιχα με την υπ' αριθ./2019 υποβληθείσα, βάσει του ν.4512/2018, 2η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολ. έτους 2014 (Σχετικό 5**), η οποία υποβλήθηκε συννόμως πριν**

την κοινοποίηση από τη φορολογική αρχή Σημειώματος Διαπιστώσεων επί του μερικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε σε βάρος μου για το φορολογικό έτος αυτό, εκκαθαρίστηκε δε στις 21/12/2020 πριν την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του εν λόγω φορολογικού έτους.

- Συνεπώς εφόσον τα ποσά 6.041.098,20€ και 70.485,43€ που δηλώθηκαν στους κωδ. 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ» και κωδ. 871 «Ζημιά από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής» αντίστοιχα, δεν ελήφθησαν υπόψη ούτε αναμορφώθηκαν στο πλαίσιο του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου, ώστε να υπερισχύουν τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού έναντι των οικείων φορολογικών δηλώσεων και περαιτέρω ο διενεργηθείς έλεγχος δεν επέφερε οριστικοποίηση του σχετικού φορολογικού έτους, καθώς ήταν μερικός και όχι πλήρης, η τροποποιητική φορολογική δήλωση αυτή ορθά εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια ΔΟΥ και εκδόθηκε σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα.

Συνεπώς επειδή μετά τις 31/12/2020, το φορολογικό έτος 2014 παραγράφηκε, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015, αρκεί για τον προσδιορισμό του προς ανάλωση (σε επόμενα έτη) διαθέσιμου χρηματικού κεφαλαίου που σχηματίστηκε κατά το έτος αυτό, μόνο το οικείο εκκαθαριστικό σημείωμα (Σχετικό 7), όπως διαμορφώθηκε μετά την εκκαθάριση όλων των οικείων τροποποιητικών δηλώσεων του έτους αυτού, όπου αναγράφονται τα ως άνω ποσά στους προαναφερθέντες κωδικούς και το οποίο και αποτελεί πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτό ποσά, χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών, για την τεκμηρίωση των ποσών των άνω κωδικών, όπως όλως αβασίμως έκρινε ο έλεγχος.

- Σε κάθε περίπτωση, με το παρόν υπόμνημά μου προσκομίζω όλα τα σχετικά δικαιολογητικά των εγγραφών στους κωδικούς 781 και 871 της οικείας 2^{ης} Τροποποιητικής δήλωσης (σχετικά Β1 έως και Β18).

Άποψη της Φορολογικής αρχής επί των ως άνω Πρόσθετων λόγων Ενδικοφανούς Προσφυγής

- ✓ Σύμφωνα με την αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 3 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) και συγκεκριμένα στην παρ.6 αναφέρεται ότι *“6. Με την παράγραφο 8 του άρθρου αυτού διευκρινίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση που χρησιμοποιούνται ποσά εσόδων για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δαπανών διαβίωσης και εισοδημάτων, θα πρέπει να αφαιρούνται τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών. Το παρόν διευκρινίζεται προς άρση αμφισβητήσεων που δημιουργήθηκαν με την έκδοση της 849/2008 απόφασης του Β τμήματος του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία, για την κάλυψη της παραπάνω διαφοράς μπορεί να χρησιμοποιηθεί το σύνολο της αξίας πώλησης ομολόγων, εντόκων γραμματίων, μετοχών όταν η αγορά τους έχει γίνει σε διαφορετικό έτος από την πώληση τους”*.

Συνεπεία της ανωτέρω αιτιολογικής Έκθεσης η παρ.8 του άρθρου 3 του Ν.3842/2010 αναφέρει ότι *«8. Το τρίτο από το τέλος εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: “Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής επίσης δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού”*.

Επιπλέον στην Ε. 2137/12-7-2019 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. στην παρ.1 αναφέρεται ότι *“3. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογούμενου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των*

θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών; από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού".

- ✓ Σχετικά με την υποβληθείσα 2^η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολ. έτους 2014, ο έλεγχος δεν την έλαβε υπόψη του για τους παρακάτω λόγους:
 - 1) Η υποβληθείσα 2^η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολ. έτους 2014, γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο μόνο ηλεκτρονικά, μέσω αποστολής e-mail και παρά τις οχλήσεις του ελέγχου να δοθούν διευκρινιστικές εξηγήσεις επί των δηλωθέντων ποσών, ουδέποτε προσήλθε ο ελεγχόμενος στην Υπηρεσία μας να καταθέσει υπόμνημα προσκομίζοντας τα σχετικά δικαιολογητικά των δηλωθέντων ποσών, όπως αυτά περιγράφονται και στη σελίδα 51 της από 30/12/2019 συνταχθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου φόρου εισοδήματος της Υπηρεσίας μας.
 - 2) Η υποβληθείσα 2^η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολ. έτους 2014, μέχρι τη σύνταξη της από 30/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου φόρου εισοδήματος της Υπηρεσίας μας, δεν είχε εκκαθαριστεί από την αρμόδια ΔΟΥ και ορθά από τον έλεγχο δεν ελήφθησαν υπόψη τα αναγραφόμενα σ' αυτή ποσά.
 - 3) Η υποβληθείσα 2^η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολ. έτους 2014, εκκαθαρίστηκε στις 21/12/2020 ήτοι 13 μήνες μετά την υποβολή της και ουδέποτε γνωστοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας.
- ✓ Σχετικά με τα προσκομισθέντα σχετικά δικαιολογητικά των εγγραφών στους κωδικούς 781 και 871 2^{ης} Τροποποιητικής δήλωσης (σχετικά Β1 έως και Β18) που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:
 - 1) Τα δικαιολογητικά των εγγραφών στο κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ», αφορούν πινακίδια αγοράς και πώλησης μετοχών, ομόλογων, κλπ, τα οποία αποκτήθηκαν κατά τα έτη 2003 έως 2013, συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο ελεγχόμενος δεν έπρεπε να συμπεριλάβει στον εν λόγω κωδικό το συνολικό ποσό της ρευστοποίησης αυτών, δεδομένου ότι δεν είχε συμπεριλάβει τις αντίστοιχες αξίες κτήσεις τους στις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προηγούμενων ετών.
 - 2) Σύμφωνα με τις από 26/05/2015 οδηγίες συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων, στον κωδικό 871 που αφορά στην «Ζημία από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης» συμπληρώνεται η ζημία από την πώληση τίτλων του άρθρου 42 του ν.4172/13, όπου πέραν των άλλων στο εν λόγω άρθρο αναφέρεται ότι «... *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*». Συνεπώς ο φορολογούμενος θα έπρεπε να είχε συμπεριλάβει τυχόν ζημία που προκύπτει από αγοραπωλησίες χρεογράφων μόνο από την 1/1/2009 και ύστερα.
Σύμφωνα με τα δεδομένα του κάτωθι πίνακα, τα στοιχεία του οποίου ταυτίζονται με τα δεδομένα που έχει προσκομίσει ο ελεγχόμενος, ως νέο στοιχείο (επισυνάπτοντας αντίστοιχο πίνακα), προκύπτει συνολική ζημία από αγορές και πωλήσεις χρεογράφων συνολικό ποσό 498.056,98€. Παρόλο αυτά στον εν λόγω πίνακα, έχει συμπεριλάβει και χρεόγραφα που η αγορά τους πραγματοποιήθηκε πριν την 1/1/2009, όπως για παράδειγμα τα χρεόγραφα της «.....» από τα οποία, σύμφωνα και με τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος,

προκύπτει ζημία 559.456,86€. Όμως, όπως προκύπτει από την ανωτέρω διάταξη, η ζημία των συγκεκριμένων χρεογράφων δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη δεδομένου ότι η κτήση τους πραγματοποιήθηκε πριν την 1/1/2009 και συγκεκριμένα κατά τα έτη 2004 έως 2007.

Όνομα Χρεογράφου	Τεμάχια	Ημερομηνία κτήσης	Έσοδο Ρευστοποίησης σε EUR	Έσοδο Ρευστοποίησης σε USD	Κόστος Κτήσης σε EUR	Κόστος Κτήσης σε USD	Κέρδη/Ζημιά σε EUR	Κέρδη/Ζημιά σε USD	Αξίες σε EUR [ισοπμία 31/12/14] = 1,2141
.....	131.463	ΜΕΡΟΣ 2004 έως 2007	696.261,62€		1.255.718,48€		- 559.456,86€		-559.456,86€
.....	171.022	18/11/2003 - 23/08/2013	1.492.509,32€		1.462.238,10€		30.271,22€		30.271,22€
.....	15.000	20/05/2008	19.162,48€		170.000,00€		- 150.837,52€		-150.837,52€
.....	10.383	10/06/2013	18.654,75€		0,00€		18.654,75€		18.654,75€
.....	10.010	27/11/2013 & 6/12/2013	116.267,18€		107.154,90€		9.112,28€		9.112,28€
.....	24.680	2013 - 44% & 2014- 56%	272.441,81€		232.993,60€		39.448,21€		39.448,21€
.....	353	29/01/2014	3.276,51€		3.272,31€		4,20€		4,20€
.....	10.000	6/12/2013 & 29/10/2013 & 30/10/2013	94.634,18€		83.965,53€		10.668,65€		10.668,65€
.....	2.731	12/12/2008& 16/9/2009	9.521,65€		9.420,49€		101,16€		101,16€
.....	17.257	29/10/2010 & 09/11/2010 & 25/05/2010	12.205,25€		60.323,68€		-48.118,43€		-48.118,43€
.....	231.174	30/04/2014	80.599,29€		71.663,94€		8.935,35€		8.935,35€
.....	1.000	19/04/2013 & 20/06/2013 & 17/10/2013		\$193.981,69		\$185.402,65		\$8.579,04	7.066,17€
.....	380	01/08/2014		\$19.543,45		\$18.260,24		\$1.283,21	1.056,92€
.....	1.000	10/09/2014		\$103.456,90		\$98.213,28		\$5.243,62	4.318,94€
.....	4.000	15/04/2014		\$193.384,82		\$192.614,40		\$770,42	634,56€
.....	357	30/06/2014	9.988,81€		0,00€		9.988,81€		9.988,81€
.....									
..... &		13/03/2012	21.483,47€		91.968,90€		-70.485,43€		-70.485,43€
.....									
.....	5.308	2013	9.607,48€		7.786,83€		1.820,65€		1.820,65€

Όνομα Χρεογράφου	Τεμάχια	Ημερομηνία κτήσης	Έσοδο Ρευστοποίησης σε EUR	Έσοδο Ρευστοποίησης σε USD	Κόστος Κτήσης σε EUR	Κόστος Κτήσης σε USD	Κέρδη/Ζημιά σε EUR	Κέρδη/Ζημιά σε USD	Αξίες σε EUR [ισοπμιά 31/12/14] = 1,2141
.....									
.....	2.000	27/01/2014		\$187.917,32		\$176.516,94		\$11.400,38	9.389,98€
.....		2005-2006	488.817,62€		500.000,00€		-11.182,38€		-11.182,38€
.....		10/09/2309	100.000,00€		100.900,00€		-900,00€		-900,00€
.....									
.....	12.000	27/01/2014 & 08/01/2014 & 04/02/2014	561.165,71€		512.180,10€		48.985,61€		48.985,61€
.....	1.000	09/01/2014	129.365,34€		125.104,42€		4.260,92€		4.260,92€
.....	10.000	10/01/2014		\$141.411,76		\$99.616,74		\$41.795,02	34.424,69€
.....	2.000	09/01/2014		\$187.917,32		\$179.951,51		\$7.965,81	6.561,08€
.....	2.000	29/01/2014		\$112.716,43		\$100.931,63		\$11.784,80	9.706,61€
.....	2.000	24/03/2014		\$111.731,63		\$101.741,17		\$9.990,46	8.228,70€
.....	5.000	10/01/2014 & 23/01/2014		\$435.731,06		\$379.102,40		\$56.628,66	46.642,50€
.....	5.000	23/01/2014		\$190.637,88		\$170.096,01		\$20.541,87	16.919,42€
.....	2.000	28/06/2013 & 28/08/2013		\$394.125,03		\$374.551,01		\$19.574,02	16.122,25€
.....									
.....		09/09/2009	33.333,33€		33.733,33€		-400,00€		-400,00€
.....									
Συνολική Ζημιά									-498.056,98€
Ζημιά από προϊόν "....."									559.456,86€
Σύνολο									61.399,88€

Σημείωση: Δεν απαιτήθηκε η επιλογή όλων των χρεογράφων που αποκτήθηκαν πριν την 1/1/2009, δεδομένου ότι δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου

Ως εκ των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι προκύπτει ζημία από τις συνολικές αγορές και τις συνολικές πωλήσεις των χρεογράφων του ελεγχόμενου, λαμβάνοντας υπόψη όμως το γεγονός ότι δεν προκύπτει ζημία για τα χρεόγραφα που απέκτησε ο ελεγχόμενος από 1/1/2009, το ποσό που έχει αναγραφεί στην 2η τροποποιητική φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, στον κωδικό 871 που αφορά στην «Ζημία από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης» δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτό.

ΠΡΟΤΑΣΗ - ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων ο έλεγχος, δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς και τη θέση του ελεγχόμενου και εμμένει στις τεκμηριώσεις του και στην θέση του, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στο παρόν (βάσει των προσκομισθέντων νέων στοιχείων) και στην από 29/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου».

4.2) Υπολογισμός της ανάλωσης κεφαλαίου του έτους 2015 βάσει ελέγχου:

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελίδες 40 – 43) προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος τροποποίησε το δηλωθέν ποσό των **9.389.236,68€**, στον κωδ 659 “ποσά τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο”, στο ποσό των **3.167.080,24€** βάσει ελέγχου. Το ποσό αφορά σε υπεραξία από την πώληση μέσω του Χ.Α.Α. μετοχών της και προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην αγοραπωλησία των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας, τις οποίες κατείχε ο ελεγχόμενος από το έτος 1999 και μετά (...) Ειδικότερα για τον προσδιορισμό της προκύπτουσας υπεραξίας / κέρδους ή ζημίας από την πώληση μετοχών της κατά την χρήση 2005 (οικ. έτος 2006), ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν του τα εξής: **A)** Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος κατά την 31/12/1999, κατείχε 950.540 μετοχές της, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Βεβαίωση του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών. Για τις μετοχές αυτές που κατείχε, ο ελεγχόμενος (επικαλούμενος ότι οι μετοχές ήταν έγχαρτες έως το 2000 που μετετράπησαν σε άυλους τίτλους) δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο (π.χ. Πινακίδια αγοράς, ή άλλο δικαιολογητικό αγοράς), από το οποίο να προκύπτει ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης/αγοράς τους, στοιχείο απαραίτητο, προκειμένου να υπολογισθεί το κέρδος ή ζημία που προέκυψε μετέπειτα κατά την πώλησή τους (...). Επισημαίνεται ότι οι 950.540 μετοχές της που κατείχε ο ελεγχόμενος την 31/12/1999, αποτελούν κρίσιμο μέγεθος, καθώς όπως προκύπτει και από τις προσκομισθείσες Βεβαιώσεις του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών, τις κατείχε έως και την 31/12/2004, δηλαδή μέχρι την πώλησή τους εντός της χρήσης 2005. Κατά συνέπεια (...) ο έλεγχος θεωρεί ότι αυτές είναι οι πρώτες πωληθείσες μετοχές εντός του 2005, τις οποίες αποδέχεται μόνον ως προς την πωληθείσα ποσότητα (μέθοδος FIFO) και δεν κάνει αποδεκτή την δηλωθείσα υπεραξία ποσού 9.389.236,68 €, καθόσον δεν προσκομίσθηκαν τα δικαιολογητικά αγοράς τους, ώστε να προσδιορισθεί το κόστος / τιμή αγοράς ανά μετοχή και να επαληθευτεί η προκύπτουσα υπεραξία (...). **B)** Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος κατά την 31/12/1999 κατείχε 950.540 μετοχές της και κατά την 31/12/2000, κατείχε 1.143.048 μετοχές της, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Βεβαίωση του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών. Προκειμένου να επαληθεύσουμε την ποσότητα των μετοχών της που κατείχε ο ελεγχόμενος και όπου ήταν αυτό εφικτό και την αξία αγοράς/κτήσης τους, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό για την αγορά των 950.540 μετοχών της που κατείχε κατά την 31/12/1999 (...), πραγματοποιήσαμε έρευνα στο ΦΕΚ, για την ανεύρεση τυχόν Ανακοινώσεων της εταιρείας σχετικών με την αύξηση του Μετοχικού της Κεφαλαίου μέσω του ΧΑΑ, ή την διάθεση μετοχών Δωρεάν στους υφιστάμενους μετόχους, από την οποία προέκυψαν τα εξής: **i)** Σύμφωνα με την από 23/6/2000 Ανακοίνωση/Απόφαση της Γ.Σ. της εταιρείας που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ/2000 και ΦΕΚ/...../2000, αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την καταβολή μετρητών, σε αναλογία δύο (2) νέων μετοχών, για κάθε δέκα (10) παλαιές, με την καταβολή 2.500 δρχ., ή 7,34 ευρώ. Δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος κατά την 31/12/1999 κατείχε 950.540 μετοχές της, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Βεβαίωση του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών και κατά την 31/12/2000 κατείχε 1.143.048 μετοχές της, επίσης σύμφωνα με την προσκομισθείσα Βεβαίωση του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών, συνάγεται ότι (βάσει της πιο

πάνω Απόφασης για την αύξηση του Μ. Κ. και την διανομή δύο (2) νέων μετοχών, για κάθε δέκα (10) παλαιές, με την καταβολή 2.500 δρχ. ή 7,33 ευρώ), ο ελεγχόμενος έλαβε $950.540/10 \times 2 = 190.108$ νέες μετοχές και έτσι το σύνολο των μετοχών της που κατείχε στις 31/12/2000 ανήλθε σε 1.143.048 μετοχές ($950.540 + 190.108 +$ επί πλέον αγορά 2.400 μτχ. εντός του έτους), γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την προσκομισθείσα Βεβαίωση του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών της 31/12/2000. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος από το σύνολο των 1.143.048 μετοχών που κατείχε ο ελεγχόμενος κατά την 31/12/2000, έλαβε υπ' όψη του κατά τον υπολογισμό (βάσει της FIFO) του κέρδους/υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση των μετοχών της κατά την χρήση 2005, ως ποσότητα για την οποία αποδεικνύεται η τιμή αγοράς τους, μόνον αυτές που προκύπτουν από την αύξηση του Μ.Κ., ήτοι 190.108 μετοχές $\times 7,33$ ευρώ τιμή κτήσης ανά μετοχή, το δε υπόλοιπο εκ 952.940 μετοχών ($1.143.048 - 190.108$), λαμβάνεται υπόψιν μόνον ως προς την ποσότητα (συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με την αντίστοιχη ποσότητα των πωλήσεων το 2005, ως πρώτο αποκτηθέν και κατά συνέπεια και πρώτο πωληθέν) βάσει της μεθόδου FIFO, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί για αυτές τις μετοχές κέρδος ή ζημία, λόγω μη απόδειξης της αξίας αγοράς τους. (Σχετικός ο συνημμένος πίνακας «Αγορές - Πωλήσεις μετοχής και εντεύθεν, βάσει ελέγχου»). Σύμφωνα με την από 22/6/2001 Απόφαση της Γ.Σ. της εταιρείας που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ/2001 και την από 21-6-2002 Πρόσκληση των μετόχων (ΦΕΚ/2002) με θέμα την αύξηση του Μ.Κ. με κεφαλαιοποίηση μέρους της διαφοράς υπέρ το άρτιον που προέκυψε λόγω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών και ποσού από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της βάσει του Ν.2065/92, αποφασίσθηκε η έκδοση 25.970.000,00 νέων μετοχών και η διανομή δωρεάν στους υφιστάμενους μετόχους, μίας (1) νέας μετοχής, για κάθε μία (1) παλαιά. Ήτοι ο ελεγχόμενος, κατά την 31/12/2000 κατείχε 1.143.048 μετοχές της, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Βεβαίωση του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών, οι οποίες μετά την αγορά 6.952 μετοχών στο διάστημα από 25/6/02 - 28/6/02 (για τις οποίες προσκομίσθηκε η τιμή αγοράς), ανήρχοντο κατά την 22/7/2002 ημερομηνία διανομής των δωρεάν μτχ σε 1.150.000 τεμάχια. Συνεπεία τούτου, ο ελεγχόμενος έλαβε σύμφωνα με την από 21/6/2002 Απόφαση της Γ.Σ. της, δωρεάν μία (1) νέα για κάθε μία (1) παλαιά, ήτοι έλαβε δωρεάν 1.150.000 μετοχές. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται από τις προσκομισθείσες Βεβαιώσεις του Αποθετηρίου του Χρηματιστηρίου Αθηνών ετών των 1999 - 2002, καθώς και την Αναλυτική Κίνηση Αγοράς - Πώλησης του Χρηματιστηρίου Αθηνών για τον επενδυτή και την μετοχή κατά το χρονικό διάστημα από 25/6/2002 και εντεύθεν. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος θα λάβει υπόψη του το σύνολο των 1.150.000 μετοχών που έλαβε δωρεάν και κατείχε ο ελεγχόμενος κατά την 31/12/2002, κατά τον υπολογισμό (βάσει της μεθόδου FIFO), του κέρδους / υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση των μετοχών της κατά την χρήση 2005. Τις 1.150.000 μετοχές έλαβε υπ' όψιν ο έλεγχος και ως ποσότητα και ως αξία κτήσης, καθόσον αποδεικνύεται η τιμή αγοράς τους (Δωρεάν διάθεση). (Σχετικός ο συνημμένος πίνακας «Αγορές - Πωλήσεις επί της μετοχής ετών 1999 και εντεύθεν, βάσει ελέγχου»)

4.3) Διατάξεις και νομολογία:

Επειδή οι διατάξεις της περίπτ. β' του άρθρου 17 και της περίπτ. στ' του άρθρου 18 του ν.2238/1994 (Α' 151), οι οποίες ίσχυσαν μέχρι 31/12/2002, πριν από την κατάργησή τους από το άρθρο 4§10 του ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002), όριζαν ότι:

Άρθρο 17 περ. β) «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: (...) β) Αγορά επιχειρήσεων ή τη σύσταση ή την αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή την αγορά εταιρικών μερίδων και **χρεογράφων γενικώς**»,

Άρθρο 18 περ. στ) «Το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται: (...) στ) Προκειμένου για αγορά ομολόγων του Δημοσίου ή τίτλων εταιριών στις οποίες μετέχει το Δημόσιο κατά ποσοστά τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%), ή για αγορά μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ή μετοχών που έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους σε αυτό, ύστερα από έγκριση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, ή για αγορά εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ή γενικά τίτλων του Δημοσίου, ή για αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και κάθε άλλου τίτλου που είναι διαπραγματεύσιμος στο Χρηματιστήριο».

Περαιτέρω, οι διατάξεις της περίπτ. β' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 (Α' 167) που ισχύουν από 01/01/2014, ορίζουν ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: (...) β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και **χρεογράφων γενικώς**, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν».

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, **προκειμένου για αγορά εισηγμένων στο ΧΑΑ μετοχών, το τεκμήριο δεν εφαρμόζεται μέχρι 31/12/2013.**

Επειδή, κατά το άρθρο 15 του ν.2238/1994 (Α' 151), το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται κατ' εξαίρεση τεκμαρτώς με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα άρθρα 16-17 είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α έως Ζ. Το δε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19 του αυτού νόμου και κατά το **άρθρο 16** του ίδιου νόμου ότι: «Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία: (...)» ενώ, κατά το **άρθρο 17** του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: (...)».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 19** του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

1) Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. **2)** Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: **α)** Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. **β)** Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. **γ)** Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. **δ)** Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: **ι.)**, **ε)** Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (...). **στ)** Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. **ζ)** **Ανάλωση κεφαλαίου** που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες

εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού».

Επειδή από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (Α' 167) όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ 1076/2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/13, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ 1076/2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994 (ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015)

Επειδή με την ΠΟΛ. 1207/1991 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. είχαν διευκρινιστεί τα εξής: «(...) α) Αν κάποιο περιουσιακό στοιχείο, του οποίου το τίμημα - δαπάνη αγοράς δεν λαμβανόταν υπόψη για τον προσδιορισμό της δαπάνης - τεκμηρίου του έτους κτήσης, πωληθεί στο ίδιο έτος κτήσης και ο φορολογούμενος επικαλείται το τίμημα της πώλησης για να καλύψει ή να περιορίσει την προστιθέμενη διαφορά δαπάνης της παρ. 7 του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/55, τότε γι' αυτήν την κάλυψη ή τον περιορισμό θα ληφθεί υπόψη η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής κτήσης εάν υπάρχει και είναι θετική. (...) β) Αν στην προηγούμενη περίπτωση η πώληση γίνει σε μεταγενέστερο έτος από το έτος απόκτησης τότε: αα) Αν το περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μετά την 1.1.1988 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν.1828/89) και ο φορολογούμενος δεν επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους που αποκτήθηκε, επικαλείται όμως ανάλωση κεφαλαίου του έτους που πωλήθηκε, τότε σε εκείνο το έτος, ως τίμημα (χρηματικό ποσό που εισπράχθηκε από την πώληση του υπόψη περιουσιακού στοιχείου) που θα ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου του έτους πώλησης είναι η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του τιμήματος κτήσης. ββ) Αν ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου τόσο για το έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται όσο και για το έτος πώλησής του, τότε, ανεξάρτητα από το έτος κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και ανεξάρτητα από το εάν το τίμημα - δαπάνη αγοράς του λαμβανόταν υπόψη για τον προσδιορισμό της δαπάνης του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/55 κατά το έτος κτήσης του, για μεν τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που σχηματίσθηκε κατά το έτος κτήσης του αφαιρείται από τα θετικά στοιχεία εσόδων του φορολογουμένου, μεταξύ άλλων, και το τίμημα κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, ενώ για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που σχηματίσθηκε κατά το έτος πώλησής του στα θετικά στοιχεία των εσόδων του, προστίθεται και το τίμημα πώλησης».

Περαιτέρω, με την Ε. 2137/12-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε ότι «(...) σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή. Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών),...»

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης της περίπτωσης ζ' του β' εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, ως ανάλωση κεφαλαίου νοείται και η εξόφληση ομολόγων, εντόκων γραμματίων και γενικά τίτλων διαπραγματεύσιμων στο Χρηματιστήριο. Κατά την αυτή διάταξη, η διαφορά μεταξύ του δηλούμενου εισοδήματος και της τεκμαρτως προσδιοριζόμενης ετήσιας

δαπάνης του φορολογούμενου μπορεί να καλύπτεται, μεταξύ άλλων, και με ανάλωση κεφαλαίου το οποίο αποδεδειγμένα φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη ή απηλλάγη του φόρου νομίμως. Όπως συνάγεται από τη διάταξη αυτή, αυτή αναφέρεται σε κεφάλαιο υπαρκτό κατά την κρίσιμη εκάστοτε χρήση και αναλίσκόμενο κατ' αυτήν. Το απομένον αυτό κεφάλαιο εξευρίσκεται μετά από αφαίρεση των πραγματικών δαπανών, στις οποίες υποβλήθηκε εν τω μεταξύ ο φορολογούμενος, για τον υπολογισμό των οποίων λαμβάνονται υπόψη και οι δαπάνες διαβίωσης που δηλώθηκαν από τον φορολογούμενο κατά το ίδιο χρονικό διάστημα. Δοθέντος δε ότι μόνο κατά την κρινόμενη χρήση τίθεται ζήτημα προσδιορισμού του απομένοντος κατ' αυτήν "κεφαλαίου", κατά την ίδια χρήση προσδιορίζεται και το ύψος των αφαιρούμενων δαπανών των οικείων ετών. Ο προσδιορισμός δε αυτός, με τον οποίο βαρύνεται η φορολογική αρχή, γίνεται με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο. Και λαμβάνεται μεν υπόψη, όπως ήδη αναφέρθηκε, κατά τον εν λόγω προσδιορισμό το ποσό των ετήσιων δαπανών διαβίωσης που δηλώθηκαν από το φορολογούμενο κατά τα οικεία έτη, πλην, όμως, ως προς τούτο δεν υπάρχει δέσμευση της φορολογικής αρχής, η οποία μπορεί να ισχυρισθεί και να αποδείξει ότι οι δαπάνες στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες δαπάνες διαβίωσης και, επομένως, δεν απέμεινε κατά την κρινόμενη χρήση "κεφάλαιο" προς ανάλωση ή απέμεινε κεφάλαιο μικρότερο του δηλούμενου, μη υφισταμένης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Περαιτέρω, από την γραμματική διατύπωση του εδάφιου ε' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, στο οποίο γίνεται αναφορά σε «μείωση των εσόδων», των οποίων γίνεται επίκληση για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, κατά το ποσό της δαπάνης κτήσης αυτών, προκύπτει ότι το εδάφιο αυτό αφενός μεν δεν αφορά μόνο την περ. ζ' του β' εδαφίου του άρθρου 19, αλλά όλες τις περιπτώσεις α-ζ του β εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 19, αφετέρου δε έχει εφαρμογή, όταν, προκειμένου για διάθεση περιουσιακού στοιχείου, η αγορά του οποίου έχει εξαιρεθεί από το τεκμήριο προσδιορισμού ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η αγορά και η πώληση του περιουσιακού στοιχείου έλαβαν χώρα στο αυτό οικονομικό έτος. Αντιθέτως, όταν το κεφάλαιο του οποίου γίνεται επίκληση προς κάλυψη διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης έχει προκύψει από διάθεση περιουσιακού στοιχείου, η αγορά του οποίου έχει εξαιρεθεί από το τεκμήριο προσδιορισμού ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης και είχε λάβει χώρα σε προγενέστερο οικονομικό έτος, δε λαμβάνεται υπόψη ως κεφάλαιο, του οποίου γίνεται επίκληση προς κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης, η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, (υπεραξία), αλλά η τελική τιμή πώλησης αυτού. Αντίθετη άποψη, κατά την οποία θα επιτρεπόταν στα πλαίσια εφαρμογής του εδ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 ο έλεγχος προέλευσης του κεφαλαίου κτήσης περιουσιακού στοιχείου, η αγορά του οποίου έχει εξαιρεθεί από το τεκμήριο προσδιορισμού ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, όχι κατά το έτος αυτό (αγοράς), αλλά σε μεταγενέστερο οικονομικό έτος, όταν εκποιηθεί το περιουσιακό αυτό στοιχείο, θα προσέκρουε στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ειδικότερα, αναφορικά με την περίπτωση διάθεσης ομολόγων, εντόκων γραμματίων και γενικά τίτλων που είναι διαπραγματεύσιμοι στο Χρηματιστήριο, σύμφωνα με το εδάφιο ε' της παρ. 2 του άρθρου 19, του ν. 2238/1994, ως ποσό που μπορεί να επικαλεσθεί ο φορολογούμενος προκειμένου να καλύψει τη διαφορά του δηλωθέντος από αυτόν εισοδήματος και του τεκμαρτού βάσει δαπανών είναι καταρχήν αναμφίβολα σε κάθε περίπτωση η υπεραξία από τη ρευστοποίηση των τίτλων αυτών, δηλ. η διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς. Για να μπορέσει να επικαλεσθεί ο φορολογούμενος και την ονομαστική αξία αυτών ως ποσό που δικαιολογεί της διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος, πρέπει, η αγορά και εκποίηση των τίτλων αυτών να μην έγινε στο ίδιο οικονομικό έτος (Πρβλ ΔΕΦΑΘ 2004/2013, ΣτΕ 1144/2008, 847/2008 7μ., 849/2008 7μ, ΣτΕ 772/2015).

4.4) Ως προς τη φερόμενη πλημμέλεια κατά τον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου του έτους 2015 (οικονομικού έτους 2016):

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προσφεύγων κατά το έτος 2005 πούλησε **1.441.520 τεμάχια μετοχών** της εταιρείας, όπως προκύπτει από την από 01/10/2021 επιστολή της άνω εταιρείας προς το ΚΕΦΟΜΕΠ και τη συνημμένη σε αυτή κατάσταση με τις κινήσεις που έκανε ο προσφεύγων επί της μετοχής της άνω εταιρείας (Σχ. 3).

Οι ανωτέρω μετοχές αποκτήθηκαν, όπως ήδη έχει γίνει δεκτό από τον έλεγχο, σε έτη πριν τις **31.12.2002**, οπότε η αγορά μετοχών εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εξαιρείτο από το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα:

- ✓ 950.540 μετοχές αποκτήθηκαν έως τις 31.12.1999,
- ✓ 2.400 μετοχές αποκτήθηκαν εντός του έτους 2000,
- ✓ 190.108 μετοχές αποκτήθηκαν στις 23/06/2002 με 7,33€ ανά μετοχή,
- ✓ 6.952 μετοχές αποκτήθηκαν εντός του έτους 2002, τα πινάκια των οποίων προσκομίστηκαν
- ✓ 291.520 μετοχές αποκτήθηκαν με δωρεάν διάθεση στις 21/06/2002.

Οι ανωτέρω μετοχές, ως πρώτες αποκτηθείσες εντός των ανωτέρω περιόδων, θεωρούνται, σύμφωνα και με τη μέθοδο FIFO που υιοθέτησε ο έλεγχος και ως πρώτες πωληθείσες μετοχές κατά το φορολογικό έτος 2005.

Περαιτέρω το **συνολικό τίμημα** - ονομαστική αξία πώλησης των άνω μετοχών, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα πινάκidia συναλλαγών (Σχ. 4) ανέρχεται στο συνολικό ποσό των **11.761.632,56€** και αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα, ανά ημερομηνία συναλλαγής:

Κατάσταση Πωλήσεων της μετοχής					
α/α Πινακίου	Ημερομηνία	τεμάχια	τιμή ανά μετοχή	Συνολική Αξία Πώλησης Μετοχών	Συνολική καθαρή αξία πώλησης μετοχών
.....	22/04/2005	1.500	6,52€	9.780,00€	9.605,34€
.....	22/04/2005	38.550	6,52€	251.191,00€	250.412,31€
.....	01/06/2005	500	7,00€	3.500,00€	3.489,15€
.....	25/10/2005	8.100	7,36€	59.587,00€	59.402,28€
.....	14/12/2005	8.649	9,60€	83.002,32€	82.745,02€
.....	15/12/2005	5.761	9,83€	56.628,24€	56.610,69€
.....	29/12/2005	900	11,24€	10.116,00€	10.084,64€
.....	04/05/2005	500.000	6,60€	3.300.000,00€	3.288.945,00€
.....	24/02/2005	2.910	6,37€	18.531,20€	18.467,68€
.....	21/03/2005	7.820	6,27€	49.018,00€	48.850,48€
.....	13/04/2005	1.180	6,61€	7.804,80€	7.777,76€
.....	15/04/2005	1.000	6,62€	6.620,00€	6.597,32€
.....	09/05/2005	4.500	6,60€	29.700,00€	29.598,85€
.....	20/09/2005	1.700	6,60€	11.220,00€	11.181,68€
.....	10/10/2005	100	6,84€	684,00€	681,50€
.....	12/10/2005	58.350	7,00€	408.450,00€	407.081,63€
.....	05/12/2005	10.000	9,30€	93.000,00€	92.683,63€
.....	06/12/2005	790.000	9,32€	7.362.800,00€	7.338.134,44€
Σύνολο		1.441.520		11.761.632,56€	11.722.349,40€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε καθώς δεν έλαβε υπόψη του, άλλως ερμήνευσε εσφαλμένα τις διατάξεις των αρ. 17 περ. β' και 18 περ. στ' του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 4 παρ. 10 του ν. 3091/2002, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 2 περ. ζ' του ίδιου νόμου, από τη συνδυασμένη ερμηνεία των οποίων προκύπτει, σύμφωνα και με την πάγια νομολογία του ΣτΕ και των τακτικών διοικητικών Δικαστηρίων, ότι σε περίπτωση αγοράς μετοχών που είναι διαπραγματεύσιμες στο Χρηματιστήριο, έως το έτος 2002, για τις οποίες δεν εφαρμοζόταν το τεκμήριο απόκτησης έως την ανωτέρω ημερομηνία και συνεπώς δε λογίζονταν ως πραγματικής δαπάνες (πρβλ και με ΣτΕ 772/2015, Σχετ. 1), εφόσον αυτές πωληθούν σε επόμενο έτος από αυτό της απόκτησής τους, τότε ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεστεί την ονομαστική αξία αυτών ως ποσό που δικαιολογεί τη διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος (ΣτΕ 847/2008 7μ. - Σχετ. 2 -, 849/2008 7μ. 1144/2008 Σχετ.2Α, Δ.Εφ.Αθ. 2004/2013 (Σχετ. 2Β), 1594/2012 (Σχετ. 2Γ). Το ανωτέρω ποσό, που αντιστοιχεί στην πλήρη ονομαστική αξία πώλησης των μετοχών, σύμφωνα με το εδάφιο ε της παρ. 2 του άρθρου 19, του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκε με βάση την άνω αναφερθείσα πάγια νομολογία, ισχυρίζεται ότι μπορούσε να το επικαλεστεί προκειμένου να καλύψει τη διαφορά του δηλωθέντος εισοδήματος και του τεκμαρτού βάσει δαπανών, εφόσον η κτήση των μετοχών έλαβε χώρα σε έτη που δεν ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης (ήτοι έτη έως 31.12.2002) και η εκποίηση αυτών σε έτος μεταγενέστερο της κτήσης (2005), σε καμία δε περίπτωση δεν όφειλε να αναγράψει την υπεραξία από τη ρευστοποίηση των τίτλων αυτών, δηλ. τη διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς, όπως προδήλως αβασίμως και κατά παράβαση της άνω πάγιας νομολογία έκρινε ο έλεγχος. Συνακόλουθα και με δεδομένο ότι το ποσό των 9.389.236,68€, που δηλώθηκε ως υπεραξία από την πώληση των άνω μετοχών, στον κωδ 659, υπολείπεται του ποσού της ονομαστικής αξίας πώλησης των μετοχών, ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του ολόκληρο το άνω ποσό και όχι το ποσό των 3.167.080,24€, το οποίο εσφαλμένα έλαβε υπόψη του.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ΚΦΔ - ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, (...)»,

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1440) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι:

Άρθρο 1: «1) Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ, (...)»,

Άρθρο 2: «4) Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, (...) και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64§1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64§1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999, Α' 97), ορίζεται ότι: «Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει **άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον**, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου»,

Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ Ολομέλεια 834/2010, 2062/1968, ΣτΕ 330/2018, 3416/2017, 1215/2017, 1445/2016, 4603/2012, 3829/2012, 1802/2012, 2613-16/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1625/2001, 236/1998 κ.ά.), κατά την έννοια των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1 και 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η

οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή. Δεν υπόκεινται, αντιθέτως, σε προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων οι διοικητικές πράξεις οι σχετιζόμενες με την καθ' όλου εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, μη συνδεόμενες, όμως, αμέσως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενο.

Επειδή, η παρούσα διαφορά, η οποία αφορά την τροποποίηση από τον έλεγχο του δηλωθέντος ποσού στον κωδ. 659 «ποσά τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο» ύψους 9.389.236,68€, στο ποσό των 3.167.080,24€ για το οικονομικό έτος 2006, ήτοι διαφορά 6.222.156,44€, με αποτέλεσμα το διαθέσιμο κατ' έλεγχο εισόδημα προς ανάλωση κατά την 31/12/2015 να μειωθεί κατά το ποσό της ως άνω διαφοράς. Η διαφορά αυτή δεν δημιούργησε οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, δεδομένου ότι το ποσό που απαιτείτο ως ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών για την κάλυψη της ετήσιας δαπάνης του έτους 2015 βάσει ελέγχου, επαρκούσε. Συνεπώς με την προσβαλλόμενη πράξη για τον ανωτέρω λόγο, δεν επεβλήθη κάποιο φορολογικό βάρος, αλλά πιθανόν αυτό να επιβληθεί στο μέλλον, στην περίπτωση που τυχόν το ποσό της ανάλωσης που προσδιορίστηκε κατ' έλεγχο την 31/12/2015, δεν επαρκεί για να καλύψει τις ετήσιες δαπάνες των επομένων ετών, οπότε θα κριθεί το εν λόγω ζήτημα.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 02/02/2022 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. και, με την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Α. Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 ν. 4172/2013:

Προσαύξηση Περιουσίας άρθρου 21§4 ν. 4172/2013		Φορολ. Έτος 2015
Σύνολο Προσαύξησης περιουσίας άρθρου 21§4 ν. 4172/2013 κατ' έλεγχο		133.000,00€
Μείον: Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας βάσει Απόφασης		
α) οι υπ' αριθ. 1513 και 1515 πιστώσεις (ως κεφ. 2.1 της παρούσας)	98.000,00€	
β) οι υπ' αριθ. 1687, 1727, 1924, 2027 και 2096 πιστώσεις (κεφ. 2.3)	29.000,00€	127.000,00€
Σύνολο Προσαύξησης περιουσίας άρθρου 21§4 ν. 4172/2013 βάσει Απόφασης		6.000,00€

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση**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	14.920,00€	2.683,62€	14.915,00€	2.683,62€	14.920,00€	2.683,62€
Τόκοι	208.417,93€	11,78€	227.698,25€	11,78€	227.698,25€	11,78€
Επιχειρηματική Δραστ/τητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			133.000,00€		6.000,00€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		9.758,76€		9.758,76€		9.758,76€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό Εισόδημα	223.337,93€	12.454,16€	375.613,25€	12.454,16€	248.618,25€	12.454,16€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	223.337,93€	12.454,16€	375.613,25€	12.454,16€	248.618,25€	12.454,16€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Φορολογητέο Εισόδημα	223.337,93€	12.454,16€	375.613,25€	12.454,16€	248.618,25€	12.454,16€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ.ποσά και φόρος αυτών		1.632,56€	355.712,43€	1.632,56€		1.632,56€
Συνολικό Εισόδημα	223.337,93€	14.086,72€	731.325,68€	14.086,72€	248.618,25€	14.086,72€
Τεκμαρτό Εισόδημα	130.807,41€	4.412,90€	131.047,91€	4.172,40€	130.866,76€	4.353,55€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	223.337,93€	14.086,72€	731.325,68€	14.086,72€	248.618,25€	14.086,72€
Συντελεστής Εισφοράς	6,0%	0,7%	8,0%	0,7%	6,0%	0,7%

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	223.337,93€	12.454,16€	375.613,25€	12.454,16€	248.618,25€	12.454,16€	25.280,32€
Φόρος Κλίμακας	24.118,70€	2.443,90€	67.399,10€	2.443,90€	28.990,75€	2.443,90€	4.872,05€
Μειώσεις από το φόρο		2.443,90€		2.443,90€		2.443,90€	
Φόρος που αναλογεί	24.118,70€		67.399,10€		28.990,75€		4.872,05€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	21.446,15€	1,76€	21.446,15€		21.446,15€	1,76€	-0,00€
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	2.672,55€	-1,76€	45.952,95€		7.544,60€	-1,76€	4.872,05€
Τέλη χαρτ/μου	111,00€	12,11€	111,00€	12,11€	111,00€	12,11€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	22,20€	2,42€	22,20€	2,42€	22,20€	2,42€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	2.805,75€	12,77€	46.086,15€	14,53€	7.677,80€	12,77€	4.872,05€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	13.400,28€	98,61€	58.506,05€	98,61€	14.917,10€	98,61€	1.516,82€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	-10.537,59€	-54,55€	-10.537,59€	-54,55€	-10.537,59€	-54,55€	
Πλέον: φόρος πολυτελούς διαβ.	2.821,00€		2.821,00€		2.821,00€		
Σύνολο	8.489,44€	56,83€	96.875,61€	58,59€	14.878,31€	56,83€	6.388,87€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			21.641,03€		2.436,03€		2.436,03€
Συνολικό Ποσό	8.489,44€	56,83€	118.516,64€	58,59€	17.314,34€	56,83€	8.824,90€
Διαφορά Συμφητισμού							
Γενικό Σύνολο	8.546,27€		118.575,23€		17.371,17€		8.824,90€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.