



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aade.gr**

Καλλιθέα 01.09.23
Αριθμός Απόφ. 1127

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , κατοίκου κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αρθ' πρωτ. τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του ως άνω προσφεύγοντος

με την οποία ανακαλείται η υπ' αριθ' τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 κατά το μέρος που με αυτήν επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

5. Την ως άνω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η ως άνω σιωπηρή απόρριψη συντελέστηκε με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της τροποποιητικής -ανακλητικής δήλωσης, στις και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων κατείχε εισηγμένες μετοχές σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τις οποίες τηρούσε στον υπ' αριθ. τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα στην Ελβετία. Κατά το φορολογικό έτος 2016 προέβη στην πώληση αυτών (για τις μετοχές που μεταβίβασε το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο εκάστης των εταιρειών, ήταν χαμηλότερο του 0,5%). Από τις ως άνω μεταβιβάσεις προέκυψε υπεραξία ποσού 1.097.997,75€ όπως αποδεικνύεται από: (α) την τραπεζική κατάσταση πωληθεισών κινητών αξιών για το έτος 2016, β) την τραπεζική κατάσταση περιουσιακών στοιχείων για το έτος 2015 (από την οποία προκύπτει η τιμή κτήσεως των πωληθεισών μετοχών) και (γ) το εκτυπωμένο αρχείο με τους σχετικούς υπολογισμούς, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται (Σχετ. 1, 2, 3). Η ως άνω υπεραξία που προέκυψε, συμπεριλήφθηκε στον Κ.Α. 659 «Εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» της υπ' αριθ. 2ης τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2016, και εκδόθηκε η υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού με την οποία επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης κατ' άρθρο 43Α του ΚΦΕ ύψους 107.223,11€ (Σχετ. 4, 5), η οποία υπολογίστηκε και επί των ανωτέρω εισοδημάτων από υπεραξία πώλησης μετοχών και ανέρχεται επιμεριστικά στο ποσό των 105.049,09€.

Ακολουθώντας, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της ΔΟΥ Δ' Αθηνών την υπ' αριθ. Τροποποιητική - Ανακλητική Δήλωση, μαζί με σχετικό υπόμνημα (Σχετ. 6, 7), με την οποία ανακάλεσε την ανωτέρω 2η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, ως προς την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' άρθρο 43Α για το ανωτέρω εισόδημα από υπεραξία πώλησης μετοχών, μεταφέροντας αυτό από τον κωδ. 659 στον κωδ. 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδαπής, εφάπαξ ασφαλιστικών οργανισμών κλπ » και ζήτησε την έντοκη επιστροφή ποσού 105.049,09€, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση της εν λόγω υποθέσεως και την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλομένης σιωπηρής απόρριψης, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμισή της επί τα βελτίω, για τους κάτωθι λόγους:

1) Μη υπαγωγή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, καθώς τα οικεία ποσά δεν συνιστούν εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013,

2) Μη υπαγωγή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, καθώς δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με βάση τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου **42§1 του ΚΦΕ**, προκύπτει ότι το ποσοστό της συμμετοχής σε εταιρείες με ποσοστό μικρότερο του 0,5% αποτελεί προϋπόθεση, που καθορίζει τον χαρακτηρισμό της προκύπτουσας υπεραξίας ως εισοδήματος ή μη και συνακόλουθα, δεν πρόκειται, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής, για επιβάρυνση με φόρο ή φορολογική απαλλαγή, αλλά για κάτι ευρύτερο και προηγούμενο εννοιολογικά αυτού, ήτοι για την εν γένει μη υπαγωγή της υπεραξίας από πώληση εισηγμένων σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά μετοχών εταιρειών, στις οποίες το ποσοστό συμμετοχής του φορολογουμένου είναι χαμηλότερο του 0,5%, στην έννοια του εισοδήματος. Με άλλα λόγια, όπως ισχυρίζεται, η μη συμπλήρωση του ανωτέρω ελαχίστου ποσοστού συμμετοχής δεν καθιστά το οικείο ποσό απαλλασσόμενο του φόρου, αλλά κείμενο εν γένει εκτός πεδίου φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα, δηλαδή, με τις ως άνω διατάξεις, όπως ισχυρίζεται προβλέπεται επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης μόνο για ποσά που αποτελούν εισόδημα και συνεπώς η ως άνω υπεραξία από κέρδη πώλησης μετοχών, **δεν πληροί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος** και το εν λόγω ποσό δεν πρέπει να υπαχθεί και σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεδομένου ότι με την Απόφαση του ΣΤΕ 2465/2018, η οποία υιοθετήθηκε από τη Διοίκηση με την Ε 2147/2019 εγκύκλιο κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ συνιστά φόρο επί του εισοδήματος, καθώς και ότι αποκλειστικά η υπεραξία, που προκύπτει από τη μεταβίβαση των τίτλων, οι οποίοι προβλέπονται περιοριστικά στο άρθρο 42 του ΚΦΕ, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Επομένως, όπως ισχυρίζεται, ακόμα και αν η υπεραξία από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά εταιρειών, στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο μεταβιβάζων με ποσοστό χαμηλότερο του 0,5%, συνιστά εισόδημα, **θα πρέπει να απαλλαχθεί από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, διότι τα εν λόγω κέρδη απαλλάσσονται εν γένει από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.**

Επειδή με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν. **4172/2013 (Α' 167)**, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Με το άρθρο 5 ότι: «1) Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: [...] θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, [...]. 2) Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

Με το άρθρο 7 ότι: «1) Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2) Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου»,

Με το άρθρο 42 ότι: «1) Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων: α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά, β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%), γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες, δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα, ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, [...]. 3) Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης»

Με το άρθρο 43Α ότι: «1) Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό. 2) Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται [...] (για τον υπολογισμό της εισφοράς αλληλεγγύης) [...]».

Επειδή με βάση τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 7 του ΚΦΕ καθορίζονται τέσσερις κατηγορίες εισοδήματος μεταξύ των οποίων και το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, που υπόκεινται σε φόρο και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει σε καμμία από τις εν λόγω κατηγορίες δεν υπόκειται σε φόρο (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 7 ΚΦΕ). Επομένως η υπεραξία από την πώληση μετοχών έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και συνακόλουθα η διάταξη του άρθρου 42§1 του ΚΦΕ, όταν το ποσοστό συμμετοχής των εταιρειών των οποίων οι μετοχές μεταβιβάζονται είναι μικρότερο του 0,5%, δεν αποτελεί προϋπόθεση που να καθορίζει τον χαρακτηρισμό της προκύπτουσας υπεραξίας ως εισοδήματος ή μη, αλλά της απαλλαγής αυτού από φόρο

εισοδήματος. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου κώδικα, η υπεραξία πώλησης μετοχών που έχουν εκδοθεί από αλλοδαπή επιχείρηση, αποτελούν εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή.

Άλλωστε με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ΚΦΕ προσδιορίζονται επακριβώς τα εισοδήματα που εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και σ' αυτά δεν περιλαμβάνονται τα εισοδήματα από υπεραξία πώλησης μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της επιχείρησης, ενώ αντίθετα ορίζεται ότι επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης και στα εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, όπως εν προκειμένω.

Κατόπιν αυτών

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** ενδικοφανούς προσφυγής του σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό .

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.