



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/03/2024

Αριθμός απόφασης: 735

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. ειδοποίησηςπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2022, και β) της απόρριψης της διατυπωθείσης επιφύλαξης, κατ' άρθρο 20 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), επί της απόκαι με αρ. καταχ.δήλωσης

Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτη με αριθμ. καταχώρισης δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με επιφύλαξη, δηλώνοντας στον κωδικό 829 το ποσό των 1.279.913,00 ευρώ. Στη συνέχεια υπέβαλε την από αίτηση επιφύλαξης μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά της επιφύλαξης, μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» της ΑΑΔΕ, η οποία έλαβε αριθμό, ισχυριζόμενος ότι, κατά την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), από την επίμαχη πώληση προέκυψε ζημία ύψους 106.396,36 ευρώ, ήτοι δεν απορρέει κατ' ουσίαν κανένα ποσό (υπεραξία) προς φορολόγηση.

Η ως άνω επιφύλαξη του προσφεύγοντος απορρίφθηκε με την έκδοση της υπ' αριθμ. ειδοποίησηςπροσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2022, με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 236.071,80 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί και εξαφανισθεί, άλλως τροποποιηθεί και μεταρρυθμιστεί επί τα βελτίω, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, να γίνει δεκτή στο σύνολό της η διατυπωθείσα επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 του ΚΦΔ επί της απόκαι με αριθμ. καταχώρισηςδήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, να προβεί η φορολογική αρχή σε ορθή εκκαθάριση της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης κατά τρόπο, ώστε να μην επιβληθεί φόρος εισοδήματος επί της φερόμενης υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση των επίμαχων μετοχών, και να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να του επιστρέψει, και δη εντόκως από της καταβολής του, άλλως από την άσκηση της παρούσας, κάθε ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τα παρακάτω:

- Από την αδιάστικτη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 42 παρ. 4 του ν.4172/2013 και τη μόνη επιτρεπτή στενή - γραμματική ερμηνεία αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2312/1992 Ολ.) ευθέως προκύπτει ότι η αναφορά στην αξία των ιδίων κεφαλαίων ως προσδιοριστικού παράγοντα της τιμής κτήσεως των τίτλων δεν καθιστά αυτή αναγκαίως μοναδικό - αποκλειστικό υπολογιστικό παράγοντα, όταν τούτη είναι χαμηλότερη της πραγματικής αξίας κτήσεως.

- Εάν η πραγματική αξία κτήσεως προκύπτει ευθέως, σαφώς και αποδεδειγμένως, ιδίως με αναφορά σε πιστοποιημένες καταβολές, όπως είναι η διαδικασία αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου μιας ανώνυμης εταιρείας, τότε δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος αγνοήσεως της πραγματικής τιμής κτήσεως με προσχηματική και στερεότυπη επίκληση της αξίας των ιδίων

κεφαλαίων ως αναγκαίου και μοναδικού εφαρμοστέου μεγέθους.

- Οι αυξήσεις κεφαλαίου συνιστούν αδιαμφισβήτητο στοιχείο κόστους που πλήρως αναγνωρίζεται τόσο από τον νόμο όσο και από την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1032/2015 της ΓΓΔΕ.
- Τυχόν ερμηνευτική προσέγγιση που αποκλίνει από τα ανωτέρω, υπερβαίνει το γράμμα του νόμου και ταυτίζει απαρέγκλιτα την αξία των ιδίων κεφαλαίων με την τιμή κτήσεως των τίτλων, εισάγει ανεπίτρεπτα και παράνομα πρωτογενή κανόνα χωρίς τυπικό νόμο και, ως εκ τούτου, τυγχάνει μη εφαρμοστέα.
- Οι αυξήσεις κεφαλαίου συνιστούν αδιαμφισβήτητο στοιχείο κόστους, που πλήρως αναγνωρίζεται τόσο από τον νόμο όσο και από την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1032/2015 της ΓΓΔΕ.
- Εάν η πραγματική αξία κτήσεως προκύπτει ευθέως, σαφώς και αποδεδειγμένως, ιδίως με αναφορά σε πιστοποιημένες καταβολές, όπως είναι η διαδικασία αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου μιας ανώνυμης εταιρείας, τότε δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος αγνοήσεως της πραγματικής τιμής κτήσεως με προσχηματική και στερεότυπη επίκληση της αξίας των ιδίων κεφαλαίων ως αναγκαίου και μοναδικού εφαρμοστέου μεγέθους. Άλλως, η αναγωγή της αξίας των ιδίων κεφαλαίων σε αποκλειστικό υπολογιστικό παράγοντα της τιμής κτήσεως των τίτλων δημιουργεί αμάχητο τεκμήριο, το οποίο δεν μπορεί να είναι συνταγματικώς ανεκτό (πρβλ. ΣτΕ 1402/1987 Ολ.).
- Μια τέτοια προσέγγιση αγνοεί και τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή της φορολογήσεως με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, που καθιερώνουν οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, καθ' όσον επιβάλλει τη φορολόγηση επί πλασματικής και όχι πραγματικής φορολογητέας ύλης (υπεραξίας).
- Εν προκειμένω, όπως αποδεικνύεται και από τον προσκομιζόμενο πίνακα, όπου καταγράφεται το σύνολο των από μέρους του καταβολών έναντι αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας, προκύπτει ότι το πραγματικό κόστος κτήσεως των επίμαχων μετοχών διαμορφώνεται σε ποσό ύψους 1.990.500,00 ευρώ και επομένως, κατά την αληθή διάσταση των πραγμάτων, η επίμαχη πώληση μετοχών του προκάλεσε ζημία ύψους 106.396,36 ευρώ (1.884.103,64 ευρώ - 1.990.500,00 ευρώ).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«Άρθρο 42 Μεταβίβαση τίτλων

1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας. Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί

έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

.....

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.

4. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές. Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο. Ως τιμή κτήσης για τίτλους που έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, λαμβάνεται η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνονται υπόψη οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. Σε περίπτωση διαδοχικών αποκτήσεων τίτλων, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1032/2015 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013)”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν.4172/2013, κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων,

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας

.....

2. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

ι. ως μετοχές των περιπτώσεων α' και β' των πιο πάνω διατάξεων νοούνται τόσο αυτές των ημεδαπών όσο και των αλλοδαπών εταιρειών (διαπραγματεύσιμες και μη σε χρηματιστηριακή αγορά), καθόσον ο νόμος δεν κάνει διάκριση. Επίσης, ως μετοχές νοούνται και οι εταιρικές μερίδες της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά μετοχές, καθόσον αυτές, σύμφωνα με την παρ.1 του

άρθρου 284 του Ν.4072/2012 , παρίστανται με μετοχές και κάθε εταιρική μερίδα αντιστοιχεί σε μία ή περισσότερες μετοχές. Επίσης, στην περ. β των ως άνω διατάξεων εμπίπτει και η τυχόν υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων παραστατικών δικαιωμάτων κτήσης μετοχών «warrants» που αποκτήθηκαν λόγω συμμετοχής στις αυξήσεις κεφαλαίου των τραπεζών «Εθνική Τράπεζα», «Alpha Bank» και «Τράπεζα Πειραιώς»

.....
4. Το εισόδημα από τη μεταβίβαση τίτλων της παρ. 1 του άρθρου 42, φορολογείται, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, με συντελεστή 15% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 4172/2013 , χωρίς να απαιτείται κατά το χρόνο της μεταβίβασης η υποβολή δήλωσης, όπως ίσχυε με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, καθόσον το εν λόγω εισόδημα θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου και θα φορολογηθεί στο τέλος του έτους (Δ12Α 1049253 ΕΞ2014/17.3.2014 έγγραφό μας).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 42, και για μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, δηλαδή μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών και μεριδίων ή μερίδων αυτής καθώς και για μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και όταν ο επιτηδευματίας μεταβιβάζει υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης.

.....
5. Με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 42 του Ν.4172/2013 , προσδιορίζεται η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή τίτλων της παρ. 1 του άρθρου 42 και η οποία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης που εισέπραξε και της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος. Δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην αξία κτήσης ή πώλησης. Επομένως, έξοδα προμήθειας χρηματιστηριακών εταιρειών, μεταβιβαστικά έξοδα Ε.Χ.Α.Ε, έξοδα Χ.Α, φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών 2%, κλπ. διαμορφώνουν το τελικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την πώληση των τίτλων.

.....
Προκειμένου για μεταβιβάσεις τίτλων (μετοχών, μεριδίων ΕΠΕ, μερίδων προσωπικών εταιριών, κλπ.) μη εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, ως τιμή πώλησης θα λαμβάνεται αυτή που δηλώνεται από τους συναλλασσόμενους και αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο μεταβίβασης. Ως τιμή κτήσης, θα λαμβάνεται η χαμηλότερη μεταξύ αυτής που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων.

Ως ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θα λαμβάνονται τα ίδια κεφάλαια όπως αυτά εμφανίζονται στο τελευταίο πριν την ημερομηνία μεταβίβασης μηνιαίο ισοζύγιο της επιχείρησης. Τυχόν εγγραφές που έχουν γίνει μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης στους λογαριασμούς αυτούς λαμβάνονται υπόψη.

Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης στις πιο πάνω περιπτώσεις λαμβάνονται υπόψη και οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης, όπως για παράδειγμα, τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίου ανεξάρτητα αν με αυτές μεταβάλλεται ο αριθμός ή η αξία των τίτλων, κλπ. Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση δωρεάν χορήγησης μετοχών στους μετόχους λόγω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αποθεματικό λόγω υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών, από φορολογημένα κέρδη,

κλπ.), οι μετοχές αυτές θα επηρεάσουν την τιμή κτήσης των μετοχών και επομένως και την υπεραξία που θα προκύψει κατά την πώληση των μετοχών της υπόψη εταιρίας.

Ως ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, θα λαμβάνονται τα κεφάλαια όπως προκύπτουν από το καταστατικό ίδρυσης της εταιρίας και τις τροποποιήσεις αυτού. Επίσης, θα λαμβάνονται υπόψη τυχόν αγορές παγίων, επιδοτήσεις οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στην αξία κτήσης των παγίων και στην κάλυψη λοιπών δαπανών, καθώς και λοιπά στοιχεία που αποδεικνύουν την αύξηση του κεφαλαίου και για τα οποία η εταιρία δεν έχει προβεί σε τροποποίηση καταστατικού. Τα παραπάνω αποτελούν σε κάθε περίπτωση αντικείμενο ελέγχου της εκάστοτε αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Εάν το φυσικό πρόσωπο έχει προβεί σε διαδοχικές αποκτήσεις τίτλων και στη συνέχεια μεταβιβάσει το σύνολο ή μέρος αυτών, ως τιμή κτήσης των πωλούμενων τίτλων λαμβάνεται η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών.

Στην περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι της παρ. 1 του άρθρου 42 έχουν αποκτηθεί από κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή, ως τιμή κτήσης των τίτλων αυτών, θα λαμβάνεται ο φόρος που καταβλήθηκε λόγω της αιτίας απόκτησης αυτών, καθόσον όλες οι δαπάνες, μεταξύ των οποίων και ο ως άνω φόρος, που συνδέονται με την αγορά των τίτλων και γενικότερα την απόκτηση αυτών συμπεριλαμβάνονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 42, στην τιμή κτήσης των τίτλων.

.....»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων στις προέβη στην πώληση και μεταβίβαση 66.350 εταιρικών μεριδίων της εταιρείας με την επωνυμία, αντί συνολικού τιμήματος ύψους 1.884.103,64 ευρώ (28,3964377 ευρώ ανά εταιρικό μερίδιο), όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. Συμβολαιογραφική Πράξη της Συμβολαιογράφου Αθηνών

Επειδή, ο προσφεύγων με την επιφύλαξή του όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι, κατά την αληθή διάσταση των πραγμάτων, η ως άνω πώληση μετοχών του προκάλεσε ζημία ύψους 106.396,36 ευρώ, καθώς το πραγματικό κόστος κτήσεως τους έχει διαμορφωθεί στο ποσό των 1.990.500,00 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που έχει καταβάλει διαχρονικά λόγω της συμμετοχής του στις αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει σχετικό πίνακα.

Επειδή, ωστόσο, η ως άνω επιφύλαξή του καθώς και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς το εν λόγω θέμα απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς σύμφωνα με τα ρητώς οριζόμενα στην προαναφερθείσα εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ.1032/2015, η οποία ερμηνεύει τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, ως τιμή κτήσης των πωλούμενων μετοχών δε λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό κόστος κτήσης, αλλά γίνεται σύγκριση μεταξύ δύο τιμών και συγκεκριμένα λαμβάνεται η χαμηλότερη μεταξύ αυτής που προσδιορίζεται με

βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων και του τιμήματος που καταβάλλεται κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των ως άνω διατάξεων της ΠΟΛ.1032/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και τις ερμηνευτικές εγκυκλίους της Διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της με αριθμ. ειδοποίησηςπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό Πληρωμής: 236.071,80 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2022 (Α.Χ.Κ.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3**

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.