



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1334

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2018.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 27.613,29 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 13.806,65 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 16.657,89 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **58.077,83 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους **101,75 €** (σ.σ. *δεν προκύπτει φόρος εισοδήματος, διότι το καταλογισθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία είναι χαμηλότερο από το έμμεσο αφορολόγητο όριο των 8.863,64 €*).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, μετά την έκδοση της ανωτέρω εντολής, εστάλη στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμόν Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθ. 14 του Ν.4987/2022, με το οποίο κλήθηκε όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων:

- Στοιχεία αναφορικά με τη συμμετοχή του σε νομικές οντότητες και, σε περίπτωση χρηματικών δοσοληψιών με αυτές, τα αναλυτικά καθολικά των σχετικών λογαριασμών και
- Κατάσταση με το σύνολο των Χρηματοοικονομικών Προϊόντων (ομόλογα, μετοχές, *repas* κλπ.) και των τραπεζικών λογαριασμών (ταμειευτηρίου, προθεσμίας, όψεως κλπ.) που τηρούσε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη στην αλλοδαπή, ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα.

Στη συνέχεια, εστάλη στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμόν Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθ. 14 του Ν.4987/2022, με το οποίο κλήθηκε όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου αναλυτικές κινήσεις των κάτωθι λογαριασμών που τηρούσε στην αλλοδαπή για το χρονικό διάστημα 01/01/2017-31/12/2018:

Χώρα	Αρ. Λογαριασμού	Επωνυμία Χ.Ι.	Νόμισμα
.....			USD
.....			EUR
.....			USD

Από τα στοιχεία που έθεσε ο προσφεύγων στη διάθεση του ελέγχου, καταλογίστηκαν οι κάτωθι διαφορές ως μη δηλωθέντα εισοδήματα ανά φορολογικό έτος:

Είδος καταλογισμού	2017	2018
Εισόδημα από μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος-άρθρο 13, παρ. 3 Ν. 4172/2013)	78.834,77 €	2.034,86 €
Εισόδημα από τόκους (άρθρο 37, παρ. 1 Ν. 4172/2013)	3.328,57 €	- €
Σύνολο	82.163,34 €	2.034,86 €

Επισημαίνεται ότι στο φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος διαπίστωσε και καταλόγισε κέρδος από μεταβίβαση τίτλων κατά το άρθρο 42, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ύψους **106.826,63 €**, αναφορικά με το χαρτοφυλάκιο του προσφεύγοντος στην, το οποίο ωστόσο υπόκειται μόνο σε εισφορά αλληλεγγύης και όχι σε φόρο εισοδήματος, κατά τις διατάξεις του Ν. 4099/2012.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένος ο καταλογισμός των ποσών των 78.834,77 € και 2.034,86 € ως εισόδημα από παροχή σε είδος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένος ο καταλογισμός του ποσού των 106.826,63 € ως εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων.

3^{ος} λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον ειδικότερο ισχυρισμό αναφορικά με το καταλογισθέν εισόδημα από τόκους ύψους 3.328,57 € στο φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή ο έλεγχος, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του και συγκεκριμένα, από τα αναλυτικά καθολικά της εταιρείας της οποίας ο προσφεύγων τύγγανε Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος, διαπίστωσε ότι ο τελευταίος έλαβε σταδιακά εντός των κρινόμενων φορολογικών ετών χρηματικές διευκολύνσεις συνολικού ύψους 78.834,77 € το 2017 και 2.034,86 €, τα οποία κρίθηκαν ως παροχή σε είδος κατά το άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013. Αναφορικά με τον καταλογισμό στη χρήση 2017, στη σελ. 14 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου αναφέρεται ότι «Κατά τις προηγούμενες χρήσεις έλαβε χρηματικές διευκολύνσεις συνολικού ποσού 70.260,98 € για το οποίο δεν πραγματοποίησε καμία αποπληρωμή (επιστροφή) στην ως άνω εταιρεία μέχρι την 31/12/2016 και ως εκ τούτου ο έλεγχος λαμβάνει το ποσό των 70.260,98 € ως νέο υπόλοιπο για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2017».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το πόρισμα του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένο και ανατιολόγητο, καθότι αφενός ελλείπουν οι νόμιμες προϋποθέσεις ώστε τα επίμαχα ποσά να φορολογηθούν στο όνομά του ως παροχή σε είδος (δεν υφίσταται σύμβαση δανείου) και αφετέρου, τα εν λόγω ποσά συνιστούσαν επί της ουσίας οφειλές της εταιρείας προς τον ίδιο, ως μέρος του συνολικού ποσού που είχε καταβάλει αυτός στην Τράπεζαως εγγυητής, τον Ιούνιο του 2017, για τον σκοπό εξόφλησης δανείου που είχε λάβει η εταιρεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη «Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο».

Επειδή με την ΠΟΛ 1219/2014 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. [...]».

Επειδή με την Ε. 2197/2020, η οποία εκδόθηκε μετά την τροποποίηση του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 με το άρθρο 4 του ν.(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) (έναρξη ισχύος 01/01/2020), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «προκειμένου για την εφαρμογή της διάταξης

αυτής εναπόκειται στα μέρη να αποδείξουν τόσο την ύπαρξη δανείου όσο και τους όρους της δανειακής σύμβασης. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της ως άνω διαφοράς τόκων, επί μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου, εναπόκειται στα αντισυμβαλλόμενα μέρη να αποδείξουν τη διάρκεια του δανείου, επιτόκιο, δόσεις, σκοπό κλπ, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (πχ σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εργοδότης επιχείρησης και καταβολή και επιστροφή του δανείου με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, κλπ)».

Επειδή για να ισχύσει η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 και να φορολογηθούν ποσά στο όνομα φυσικού προσώπου ως παροχή σε είδος, θα πρέπει αυτά να έχουν χορηγηθεί εν τοις πράγμασι στα πλαίσια δανειακής σύμβασης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 806 του π.δ. 456/1984 (Α.Κ.), όπως ισχύει: «Έννοια Δανείου: Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση και ο ίδιος ο έλεγχος παραδέχεται ότι δεν έχει συναφθεί σύμβαση δανείου (βλ. σελ. 13 οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή συνεπώς, από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι υπήρχε σύμβαση δανείου, με αποτέλεσμα ο καταλογισμός του ελέγχου με βάση τη διάταξη του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 να τυγχάνει αναπιολόγητος.

Επειδή ωστόσο, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα επίμαχα ποσά που έλαβε ήταν ουσιαστικά έναντι κάποιας «οφειλής» της εταιρείας σε αυτόν και άρα δεν πρόκειται για «πρωτογενείς» χρηματικές κινήσεις, δε δύναται να γίνει δεκτός, καθότι, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου και τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, ο επίμαχος λογαριασμός αναλυτικού καθολικού της ανωτέρω εταιρείας που αφορά χρηματικές δοσοληψίες με τον προσφεύγοντα, παρουσίαζε παρόμοιες χρεωστικές κινήσεις ήδη από το φορολογικό έτος 2016, ήτοι πριν τον Ιούνιο του 2017, οπότε ο ίδιος ισχυρίζεται πως κατέβαλε στην Τράπεζαποσά για λογαριασμό της εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, η Υπηρεσία μας έχει την εξουσία να μεταβάλει την αιτιολογία για την απόρριψη προβαλλόμενου ισχυρισμού με την ενδικοφανή προσφυγή (ΔΠρωτΑΘ 11286/2021, ΣτΕ 2350/2022).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4172/2013:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

...

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

...».

Επειδή σύμφωνα με το Καταστατικό της εταιρείας, όπως αυτό προκύπτει από την ιστοσελίδα του ΓΕΜΗ και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 26 αυτού:

«1. Στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μπορεί να χορηγηθεί αποζημίωση που το ποσό της ορίζεται από την Τακτική Γενική Συνέλευση με ειδική απόφαση.

2. Κάθε άλλη αμοιβή ή αποζημίωση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου βαραίνει την εταιρεία αν εγκριθεί με ειδική απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης».

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται ότι τα επίμαχα ποσά δόθηκαν στον προσφεύγοντα στα πλαίσια αμοιβών της για τις υπηρεσίες διαχείρισης που παρείχε προς την εταιρεία, τα οποία επίσης φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω ότι, σε κάθε περίπτωση, το καταλογισθέν ποσό στο φορολογικό έτος 2017 έχει υπολογιστεί εσφαλμένα, διότι ο έλεγχος δεν καταλόγισε το συνολικό καθαρό ποσό που εισέπραξε ο ίδιος εντός του έτους, όπως αυτό προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό της εταιρείας (σύνολο χρεώσεων χρήσης μείον σύνολο πιστώσεων χρήσης), αλλά το χρεωστικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού την 31/12/2017 (78.834,77 €), το οποίο περιλαμβάνει και το υπόλοιπο εξ απογραφής (70.260,98 €).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Επειδή συνεπώς, το υπόλοιπο εξ απογραφής των 70.260,98 € δε δύναται να καταλογιστεί ως εισόδημα του κρινόμενου έτους, καθότι αφορά εξ ορισμού σε παρελθόντα φορολογικά έτη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός και τα ποσά που καταλογίζονται με την παρούσα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (με βάση το άρθρο 12, παρ. 2 (δ') του Ν. 4172/2013) είναι τα κάτωθι ανά φορολογικό έτος:

- 2017: 8.573,79 € (= 78.834,77 € - 70.260,98 €)
- 2018: 2.034,86 €

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 42, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

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

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

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».

Επειδή με την ΠΟΛ 1032/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Επισημαίνεται ότι εμπίπτουν και τα μερίδια των που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. ή σε κράτος Ειδικά για την υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι από την εκποίηση μεριδίων από ημεδαπούς έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 103 του ν.4099/2012, οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί με το ν.4172/2013 και με τις οποίες ορίζεται ότι αυτή **απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος** ενώ αντίθετα, η υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση μεριδίων από με έδρα σε τρίτες χώρες φορολογείται ελλείψει απαλλακτικής διάταξης. Αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας που αποκτούν οι μεριδιούχοι από την εκποίηση μεριδίων από Ε.Ε ή γίνεται δεκτό, σύμφωνα και με την πάγια νομολογία ΔΕΕ (C-370/11, Επιτροπή κατά Βελγίου) ότι αυτή εξομοιώνεται με αυτή των μεριδιούχων των ημεδαπών

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 43^Α, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «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».

Επειδή στο φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος καταλόγισε κέρδος από μεταβίβαση τίτλων κατά το άρθρο 42, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ύψους **106.826,63 €**, αναφορικά με το χαρτοφυλάκιο του προσφεύγοντος στην, το οποίο υπήχθη σε εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του Ν. 4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει σφάλει κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, αναφέρει πως ο ίδιος ουδέποτε ρευστοποίησε το κρίσιμο χαρτοφυλάκιο, ενώ το ποσό των 106.826,63 € αποτελεί επί της ουσίας τη διαφορά μεταξύ της τελικής αποτίμησης την 31/12/2017 (269.116,60 €) και της αρχικής αποτίμησης την 01/01/2017 μετά και την αφαίρεση των εκροών (665.520,28 € - 503.230,31 € = 162.289,97 €).

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι δεν έχει προβεί σε εκποίηση χαρτοφυλακίου, προσκομίζει Πίνακα Απόδοσης περιόδου 01/01/2023-30/09/2023 (Σχ. 4β), τονίζοντας ότι δεν έχει αλλάξει η διάρθρωση του χαρτοφυλακίου από το 2017.

Επειδή ωστόσο, στον αντίστοιχο Πίνακα Απόδοσης Χαρτοφυλακίου περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 (Σχ. 4α), αναφέρεται ρητά ότι υπήρξαν εκροές ύψους 503.230,31 €, καθώς και κέρδη ύψους 106.826,63 €. Παράλληλα, στον Πίνακα της περιόδου 2017 αναφέρεται η ύπαρξη τόσο μετοχών όσο και ομολόγων, σε αντίθεση με αυτόν της περιόδου 2023, όπου αναφέρεται η ύπαρξη μόνο μετοχών.

Επειδή εξάλλου, μεταξύ των δύο επικαλουμένων περιόδων 2017 και 2023, ο προσφεύγων είχε κάθε δυνατότητα να επανατοποθετηθεί στο ίδιο χαρτοφυλάκιο, κατόπιν πρότερης ρευστοποίησης αυτού.

Επειδή στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 16) αναφέρεται παρατήρηση του ελέγχου ότι «Το ποσό των -503.230,31 που εμφανίζεται στις Εισροές/Εκροές στον παραπάνω πίνακα, αφορά την Ρευστοποίηση Ομολόγου για το οποίο **δεν προσκόμισε** στην Υπηρεσία μας στοιχεία ημερομηνίας και αξίας κτήσης».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή κατά τα λοιπά, οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται σε αιτιολογημένες κρίσεις του ελέγχου, απεικονιζόμενες στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

και οι διαφορές που καταλογίζονται στον προσφεύγοντα με την παρούσα ως μη δηλωθέντα εισοδήματα ανά φορολογικό έτος είναι οι εξής:

Είδος καταλογισμού	2017	2018
Εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 12, παρ. 2 (δ') Ν. 4172/2013)	8.573,79 €	2.034,86 €
Εισόδημα από τόκους (άρθρο 37, παρ. 1 Ν. 4172/2013)	3.328,57 €	- €
Σύνολο	11.902,36 €	2.034,86 €

Πλέον κέρδους από μεταβίβαση τίτλων 106.826,63 € στο φορολογικό έτος 2017, υποκείμενο μόνο σε εισφορά αλληλεγγύης κατ' άρθρο 43^Α του Ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και:

- την **τροποποίηση** της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017 και
- την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2018.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	111,36 €	3.439,93 €	3.439,93 €	3.328,57 €
Ακίνητη περιουσία	38.000,00 €	38.000,00 €	38.000,00 €	- €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	- €	78.834,77 €	8.573,79 €	8.573,79 €
Φορολογητέο εισόδημα	38.111,36 €	120.274,70 €	50.013,72 €	11.902,36 €
Φόρος κλίμακας	11.216,70 €	40.191,64 €	13.602,22 €	2.385,52 €
(-) Μειώσεις φόρου	- €	1.361,65 €	1.886,23 €	1.886,23 €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	- €	- €	- €	- €
Αναλογών φόρος	11.216,70 €	38.829,98 €	11.715,99 €	499,29 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	16,70 €	16,70 €	16,70 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
Υπόλοιπο φόρου	11.200,00 €	38.813,28 €	11.699,29 €	499,29 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας (0%)		13.806,64 €	- €	- €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.203,24 €	17.861,13 €	11.466,63 €	10.263,39 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	12.403,24 €	70.481,06 €	23.165,92 €	10.762,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		58.077,81 €	10.762,68 €	

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	101,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	101,75

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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