



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 18/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1863

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, επί της οδού αρ. κατά :

- Της με αριθμό/18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- Της με αριθμό/18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τα με αρ. πρωτ./08-05-2024,/02-06-2024 Συμπληρωματικά Υπομνήματα με συμπληρωματικά στοιχεία και το αρ. πρωτ./17-06-2024 αρχείο με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.

8. Τη με αριθ...../15-05-2024 Απόφαση Παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 404.639,87€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 218.900,22€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 169.464,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 793.004,34€.

-Με την υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 1.013.327,60€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 507.492,88€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 468.435,78€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.990.914,42€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, εδράζονται επί της από 18-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των υπ' αριθ./16-02-2023,/10-03-2023 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με Α.Φ.Μ., έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. ΕΞ 2023/28-02-2023 (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π./28-02-2023), Δ.Δ.ΦΟ.Σ. ΕΞ 2023/09-03-2023 (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π./10-03-2023), έγγραφα της Δ.Ο.Σ. που περιελάμβαναν τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών

που διατηρούσε ο προσφεύγων για την χρονική περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2017, τόσο στην

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η προαναφερθείσες εντολές και ταυτόχρονα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην αξιοποίηση των ανωτέρω δεδομένων και με τα με αριθ. πρωτ./11-04-2023,/30-03-2023 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης συγκεκριμένων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τα κρινόμενα έτη. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω αιτήματα του ελέγχου και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη φορολογία Εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για τις φορολογικές περιόδους 01/01 - 31/12/2016 και 01/01 - 31/12/2017, διαπιστώθηκε απόκρυψη Φορολογητέας ύλης, η οποία προέρχεται τόσο από άγνωστη πηγή (προσαύξηση περιουσίας), όσο και από γνωστή πηγή (εισοδήματα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. &/13-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, εμπρόθεσμα, με το με αριθ. πρωτ./01-12-2023 Υπόμνημα του, εκφράζοντας τις απόψεις του και προσκομίζοντας περαιτέρω δικαιολογητικά έγγραφα – στοιχεία για να ενισχύσει τους ισχυρισμούς του, τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο στο μέτρο που αυτά τεκμηριώθηκαν και κατέληξε στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 18-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας ύψους 979.994,32€ και 1.814.467,42€ για το φορολογικό έτος 2016 και 2017, αντίστοιχα,
- Μη δηλωθείσα υπεραξία από την μεταβίβαση μετοχών της ημεδαπής του προσφεύγοντος της εταιρείας, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο FIFO, ύψους 753.547,37€ (=787.422,37 - 33.875,00) και 2.763.900,37€ (= 3.461.325,07 - 697.424,70) για το φορολογικό έτος 2016 και 2017, αντίστοιχα, και
- Μη δηλωθέντα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης στις αντίστοιχες οικίες δηλώσεις ύψους 14.932,00€ και 10.843,00€ για το φορολογικό έτος 2016 και 2017, αντίστοιχα, καθώς και την μη προσκόμιση των απαιτούμενων δικαιολογητικών βάσει της ΠΟΛ. 1106/2014.

Συνοπτικά το συνολικό εισόδημα του ελεγχόμενου, ανά ελεγχόμενο Φορολογικό έτος 2016 - 2017, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων απεικονίζεται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

α/α	Κατηγορία εισοδήματος	Ποσό Δήλωσης	Ποσό Ελέγχου	Διαφορά
1	Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	315.279,71	330.211,71	14.932,00
2	Μισθωτή Εργασία	30.000,00	30.000,00	0,00
3	Ακίνητη Περιουσία	5.308,58	5.308,58	0,00
4	Επιχειρηματική δραστηριότητα	24.700,00	1.004.694,32	979.994,32

5	Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	32.080,00	785.627,37	753.547,37
Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος		407.368,29	2.155.841,98	1.748.473,69

Φορολογικό έτος 2017

α/α	Κατηγορία εισοδήματος	Ποσό Δήλωσης	Ποσό Ελέγχου	Διαφορά
1	Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	195.165,68	206.008,68	10.843,00
2	Μισθωτή Εργασία	26.184,00	26.184,00	0
3	Ακίνητη Περιουσία	3.162,06	3.162,06	0
4	Επιχειρηματική δραστηριότητα		1.814.467,42	1.814.467,42
5	Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου		2.763.900,37	2.763.900,37
Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος		224.511,74	4.813.722,53	4.589.210,79

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 18-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τους πρόσθετους λόγους, που κατέθεσε με συμπληρωματικά υπομνήματα, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη και εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου, αναφορικά με το κεφάλαιο του ελεγκτικού πορίσματος, σε σχέση με την υποτιθέμενη αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του, κατ' άρθρο 21 § 4 του Ν.4174/2013 (Ν.4972/2022), για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ποσού 979.994,32€, για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού 1.814.467,42€, για το φορολογικό έτος 2017. Ειδικότερα: πλήρης απόδειξη των ισχυρισμών του, σε σχέση με τα κεφάλαια που ελήφθησαν από τις εταιρείες Από το προσαχθέν και προσκομιζόμενο αποδεικτικό υλικό, προκύπτει ότι τα κεφάλαια αυτά δε αφορούν προσαύξηση της περιουσίας του, κατ' άρθρο 21 § 4 του Ν.4174/2013 (Ν.4972/2022), για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.
2. Μη νόμιμη και εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου, αναφορικά με το κεφάλαιο του ελεγκτικού πορίσματος και το φερόμενο, ως, δήθεν, μη δηλωθέν εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης εισηγμένων τίτλων αλλοδαπής, κατ' άρθρο 42 § 1 Ν. 4172/2013, ποσού 753.547,37€ (=787.422,37 - 33.875,00) και 2.763.900,37€ (= 3.461.325,07 - 697.424,70) για το φορολογικό έτος 2016 και 2017, αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. /08-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προβάλλει νέους ισχυρισμούς και προσκομίζει συμπληρωματικά νέα στοιχεία στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, μέσω της εφαρμογής elenxis. Συγκεκριμένα μεταφόρτωσε δεκαεννέα (19) αρχεία pdf τα οποία εμπεριέχουν τα εξής:

- Το Συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος (ID /08-05-2024).
- Την υπ' αριθ..... Σ /04-11-2022 απόφαση του Ειρηνοδικείου Εγγραφής Προσημείωσης Υποθήκης συνολικού ποσού 1.627.727,77€ (ID /08-05-2024).
- Πέντε (5) αντίγραφα καταθετηρίων της τράπεζας συνολικού ποσού 50.000,00 € προς την εταιρεία από τον κ. (ID /08-05-2024).
- Την με από 17/11/2023 βεβαίωση της εταιρείας (ID /08-05-2024).
- Την από 21/11/2023 επιστολή από τους Εγκεκριμένους Λογιστές - Ελεγκτές της εταιρείας (ID /08-05-2024).

- Το από 21/07/2022 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας και του κ..... (ID/08-05-2024).
- Την από 21/11/2023 Εμπιστευτική δήλωση της εταιρείας (ID/08-05-2024).
- Τρείς (3) καρτέλες γενικής λογιστικής της εταιρείας (ID/08-05-2024).
- Τέσσερις (4) καρτέλες γενικής λογιστικής της εταιρείας (ID/08-05-2024).
- Δέκα (10) τραπεζικά παραστατικά καταβολής ποσών στην εταιρεία συνολικής αξίας 960.826,00€ της τράπεζας (ID/08-05-2024

Επειδή, τα επισυναπτόμενα αρχεία με ID/08-05-2024 αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, κατά τη διενέργεια του ελέγχου και μέχρι την ολοκλήρωσή του.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις 08-05-2024, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (20-05-2024).

Επειδή, ο προσφεύγων, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 5 του άρθρου 63 του Ν.4987/2022, της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018 και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθμ. /15-05-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 19/06/2024.

Επειδή, ο προσφεύγων, στις 02-06-2024, υπέβαλε στην υπηρεσίας μας εκ νέου Συμπληρωματικό Υπόμνημα με αρ. πρωτ. /02-06-2024 και συμπληρωματικά στοιχεία μέσω της εφαρμογής elenxis προς απόδειξη των ισχυρισμών του με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή. Συγκεκριμένα μεταφόρτωσε είκοσι (20) αρχεία pdf τα οποία εμπεριέχουν τα εξής:

- Το Συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος (ID/02-06-2024),
- Τιμή εισαγωγής στο Χρηματιστήριο (ID/02-06-2024),
- Την από 27/05/2024 Γνωμάτευση Υπολογισμού της Υπεραξίας από την Πώληση 1.544.000 Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο του της εταιρείας «» που πραγματοποιήθηκε στα έτη 2016 και 2017 (29/11/2016 έως 01/06/2017) της ελεγκτικής εταιρείας « Α.Ε» μαζί με τα παράρτημά της 1 έως 7. (ID/02-06-2024),
- Την από 22/05/2017 Δανειακή Σύμβαση μεταξύ της και της , επικυρωμένη και μεταφρασμένη (ID/02-06-2024),
- Την από 25/05/2017 Δανειακή Σύμβαση μεταξύ της και του , επικυρωμένη και μεταφρασμένη (ID/02-06-2024),
- Την από 31/01/2017 Δανειακή Σύμβαση μεταξύ του και του , επικυρωμένη και μεταφρασμένη (ID ,/02-06-2024),

- Την από 23/05/2024 βεβαίωση της εταιρείας επικυρωμένη και μεταφρασμένη (ID/02-06-2024),
- Την από 27/05/2024 βεβαίωση της εταιρείας (ID/02-06-2024).

Επειδή, ο προσφεύγων, στις 17-06-2024, υπέβαλε στην υπηρεσίας μας εκ νέου Συμπληρωματικά στοιχεία με αριθ. πρωτ/17-06-2024 μέσω της εφαρμογής elenxis προς επίρρωση των ισχυρισμών του με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή. Συγκεκριμένα μεταφόρτωσε δύο (2) αρχεία pdf τα οποία εμπεριέχουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- Την από 04/08/2022 Δανειακή Σύμβαση μεταξύ της και του, επικυρωμένη και μεταφρασμένη (ID/17-06-2024),
- Την υπ' αριθ. Σ /04-11-2022 απόφαση του Ειρηνοδικείου Εγγραφής Προσημείωσης Υποθήκης συνολικού ποσού 4.613.750,00€, (ID/17-06-2024),
- Την από 29-09-2022 Αίτηση Εγγραφής Προσημείωσης Υποθήκης ενώπιον του Ειρηνοδικείου Αθηνών συνολικού ποσού 4.613.750,00€, (ID/17-06-2024), και
- Αντίγραφο της από 19/12/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 και Άρθρου 28 – Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 « Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 « Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 « Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 με θέμα: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», διευκρινίζεται ότι :

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής:

« Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της Φορολογικό έτος κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» διευκρινίζεται ότι:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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 Φορολογικό έτος 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. ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα : «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.», μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι :

« 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....
5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας

.....
5.4..... Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.:

«(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των

διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι :
« 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι :
« Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, περαιτέρω, «Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα

αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα αν είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1983).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.

β. Χαρακτηριστικό της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου/1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ.

161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180).».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1033/2013, ορίζεται μεταξύ άλλων (παράγραφος 16 -Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων) ότι: «δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).».

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017, προβλέπεται ότι δεν υφίσταται προσ αύξηση 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.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2016

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπίστωσε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2016 είναι οι εξής:

Φορολογικό έτος 2016

α/α	Φορολογικό έτος	Τράπεζα	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό Πίστωσης
2	2016	.....	.....	22/1/2016	.....	80.000,00€
9	2016	.....	.....	8/7/2016	.....	250.000,00€
10	2016	.....	.....	9/8/2016	.....	200.000,00€
11	2016	.....	.....	14/9/2016	.....	250.000,00€
15	2016	.....	.....	23/11/2016	.....	99.994,32€
14	2016	.....	.....	21/4/2016	.....	100.000,00€
Σύνολο						979.994,32€

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

Ως προς τις με α/α 9,10 & 11 πιστώσεις

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. για τις ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, φορολογικού έτος 2016, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

« [...]

1) Όλα τα προσκομισθέντα συμφωνητικά μεταξύ του ελεγχόμενου και της εταιρίας "....." με έδρα στην, συνταχθέντα στην με ημερομηνίες σύνταξης τους τις 05/07/2016, 08/08/2016, 12/09/2016 και 21/07/2022 δεν φέρουν βέβαιη χρονολογία.

2) Δεν απεικονίζεται η λήψη δανείου από την εταιρία στην φορολογική δήλωση του ελεγχόμενου.

3) Από τα προσκομισθέντα στοιχεία του φακέλου, και μέχρι την σύνταξη του παρόντος, δεν προκύπτει η καταβολή δόσεων ή με οποιονδήποτε τρόπο αποπληρωμή του χορηγηθέντος δανείου ούτε και η καταβολή των αναλογούντων τόκων.

4) Δεν έχει καταλογιστεί το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, το οποίο με βάση την παράγρ. 4.3 του από 21/07/2022 συμφωνητικού βαρύνει τον οφειλέτη-ελεγχόμενο και η καταβολή του πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31/12/2022.

5) Δεν έχει προσκομιστεί έγγραφη προσημείωση υποθήκης ποσού 1.627.727,77 ευρώ μετά τόκων, εξόδων και λοιπών επιβαρύνσεων επί του ακινήτου που ορίζει το από/07/2022 συμφωνητικό.

6) Από την από 21/11/2023 βεβαίωση της εταιρίας εγκεκριμένων λογιστών-ελεγκτών "....." στην, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έχει λάβει ως προπληρωμή το ποσό των 700.000,00 ευρώ από την εταιρία στο έτος 2016 και όχι ως δάνειο.

7) Εξάλλου, και με βάση τα προσκομισθέντα αποσπάσματα των οικονομικών καταστάσεων την 31/12/2017 και την 31/12/2018 της, προκύπτει ότι το ποσό που έλαβε ο ελεγχόμενος από την εταιρεία αξίας 700.000,00 ευρώ ως προπληρωμή, και μας υποδεικνύει ο ελεγχόμενος στις σημειώσεις (Receivables) εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας στον λογαριασμό των απαιτήσεων και όχι στον λογαριασμό των απαιτήσεων από δάνεια (loan receivables).»

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά του υπομνήματα, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και μη νόμιμα ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, ως προς το φορολογικό έτος 2016, πιστώσεις συνολικού ποσού 700.000,00 €, προερχόμενες από την εταιρεία Συγκεκριμένα:

«Φορολογικό Έτος 2016 (εγγραφές με α/α 9, 10 και 11)

I. Οι συναλλαγές μου με την εταιρεία Kleydar και οι αντίστοιχες πιστώσεις συνολικού ποσού 700.000,00€.

Με βάση το ιστορικό και τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, συνετάγησαν οι κάτωθι συμβάσεις – προσυμφωνίες αγοράς μετοχών της (για τις μετοχές, που νομίμως κατείχα ο ίδιος):

1. Με την από 5.7.2016 σύμβαση μεταξύ εμού και της εταιρείας, συμφωνήθηκε η μελλοντική εξαγορά μετοχών της, ιδιοκτησίας μου, αντί προσυμφωνούμενης προκαταβολής ποσού 250.000,00€. Στην εν λόγω σύμβαση περιείχετο ρητός όρος, ότι εάν τελικώς δεν επέλθει οριστική μεταβίβαση των μετοχών μέχρι την 31.12.2016, η προκαταβολή θα επιστρεφόταν στην αντισυμβαλλόμενη.

2. Με την από 8.8.2016 σύμβαση μεταξύ εμού και της εταιρείας, συμφωνήθηκε η μελλοντική εξαγορά μετοχών της, ιδιοκτησίας μου, αντί προσυμφωνούμενης προκαταβολής ποσού 200.000,00€. Στην εν λόγω σύμβαση περιείχετο ρητός όρος, ότι εάν τελικώς δεν επέλθει οριστική μεταβίβαση των μετοχών μέχρι την 31.12.2016, η προκαταβολή θα επιστρεφόταν στην αντισυμβαλλόμενη.

3. Με την από 12.9.2016 σύμβαση μεταξύ εμού και της εταιρείας, συμφωνήθηκε η μελλοντική εξαγορά μετοχών της, ιδιοκτησίας μου, αντί προσυμφωνούμενης προκαταβολής ποσού 250.000,00€. Στην εν λόγω σύμβαση περιείχετο ρητός όρος, ότι εάν τελικώς δεν επέλθει οριστική

μεταβίβαση των μετοχών μέχρι την 31.12.2016, η προκαταβολή θα επιστρεφόταν στην αντισυμβαλλόμενη.

Σε εκτέλεση των προαναφερόμενων συμβάσεων έλαβαν χώρα οι κάτωθι καταβολές:

- Με την υπ' αριθ. α/α ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 8.7.2016, ποσό 250.000€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα με αιτιολογία « 1 times».
- Με την υπ' αριθ. α/α ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 9.8.2016, ποσό 200.000€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα με αιτιολογία «.....».
- Με την υπ' αριθ. α/α 11 ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 14.9.2016, ποσό 250.000€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα με αιτιολογία «.....».

Δηλαδή, όπως προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία των προαναφερόμενων πιστώσεων κατεβλήθησαν ακριβώς τα συμφωνημένα, σε εκτέλεση των προαναφερομένων συμβάσεων, όπως ακριβώς προβλέπεται στις ως άνω συμβάσεις. >>

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 700.000,00 €, από την εταιρεία, αφορούν στην εκτέλεση των από 05/07/2016, 08/08/2016 και 12/09/2016 συμβάσεων, με τις οποίες συμφωνήθηκε η δόση προκαταβολής για την μελλοντική εξαγορά συγκεκριμένων μετοχών της ιδιοκτησίας του, αντί προσυμφωνούμενης προκαταβολής ποσού 250.000,00€, 200.000,00€ και 250.000,00€, αντίστοιχα, και ότι στις εν λόγω συμβάσεις περιείχετο ρητός όρος, ότι εάν τελικώς δεν επέλθει οριστική μεταβίβαση των μετοχών μέχρι την 31/12/2016, η προκαταβολή θα επιστρεφόταν στην αντισυμβαλλόμενη

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφενός μεν δεν επήλθε οριστική σύμβαση και τα συγκεκριμένα ποσά μετετράπησαν σε οφειλές του προς την αντισυμβαλλόμενη και οι συγκεκριμένες απαιτήσεις έχουν εγγραφεί και στους ισολογισμούς της, κάτι το οποίο αποδέχεται και ο έλεγχος, αφετέρου δε έχει ήδη προβεί έναντι της συγκεκριμένης οφειλής στην επιστροφή χρηματικού ποσού 115.000,00€ στην εταιρεία, η οποία δυνάμει απόφασης έχει εξασφαλιστεί δια εγγραφής προσημειώσεως υποθήκης σε ακίνητο του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων, προς επίρρωση των προαναφερόμενων ισχυρισμών του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά του υπομνήματα, προσκόμισε τα κάτωθι συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία, που από την συνδυαστική αντιπαραβολή τους, προκύπτει ότι τα ως άνω καταβληθέντα ποσά στον ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό, αφορούν τις επικαλούμενες από αυτόν συμβάσεις. Συγκεκριμένα προσκομίσθηκαν:

1. Οι από 08/07/2016, 09/08/2016 και 14/09/2016 συμβάσεις μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας
2. Βεβαίωση από τον διευθυντή της εταιρείας, περί μη συμμετοχής του προσφεύγοντος στη διοίκηση ή στο εταιρικό κεφάλαιο της εταιρείας.
3. Αντίγραφο των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας για τα έτη 2016, 2017 και 2018, όπου στο ενεργητικό της εταιρείας εμφανίζεται η συγκεκριμένη απαίτηση.
4. Επιστολή από τους Λογιστές – Ελεγκτές της εταιρείας στην Κύπρο στην οποία επιβεβαιώνεται η συναλλαγή καθώς επίσης μνημονεύεται και σε ποιο σημείο του ισολογισμού και των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων εμφανίζεται.

5. Αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών, που αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 115.000,00€, εκ μέρους του προσφεύγοντα, προς τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας
6. Η από 23/05/2024 επίσημη βεβαίωση της εταιρείας, απευθυνόμενη προς την Υπηρεσία μας, το περιεχόμενο της οποίας, σε ακριβή μετάφραση, έχει ως εξής: « Με την παρούσα βεβαιώνουμε ότι ο κ. έλαβε από την εταιρεία το ποσό των 700.000,00€ ως δάνειο σύμφωνα με τις συμφωνίες με ημερομηνίες 05/07/2016, 08/08/2016 και 12/05/2016. Το ως άνω ποσό μαζί με άλλες οφειλές του κ. περιλαμβάνονται στην συμφωνία με ημερομηνία 21/07/2022. Μέχρι σήμερα έχει καταβληθεί στην εταιρεία εκ μέρους του κ. το ποσό των €115.000,00 έναντι της ως άνω οφειλής του. Παραμένει υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό €585.000,00 για την είσπραξη του οποίου η εταιρεία επιφυλάσσει όλα τα νόμιμα και συμβατικά δικαιώματά της».
7. Η από 21/07/2022 σύμβαση διακανονισμού απαίτησης και αναγνώρισης οφειλής, που συνήφθη μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας, με την οποία αναγνωρίστηκε αφενός ότι η βασική προσυμφωνία για την αγορά μετοχών της, τελικώς, μετά από επιγενόμενη συμφωνία των μερών, δεν υλοποιήθηκε και, επομένως, θα πρέπει να επιστραφούν τα ποσά, που προκαταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα και, παράλληλα, ο προσφεύγων ανεγνώρισε την συγκεκριμένη απαίτηση, αλλά και μεταγενέστερες της ελεγχόμενης περιόδου οφειλές του προς την εταιρεία και προγραμματίστηκε η αποπληρωμή της και δόθηκαν εγγυήσεις και προσωπικές εξασφαλίσεις στην, για την εξασφάλιση των ποσών, που οφείλονται.
8. Η υπ'αριθ...../2022 απόφαση του Ειρηνοδικείου, δυνάμει της οποίας διετάχθη δικαστικώς, όπως η εταιρεία εγγράψει προσημείωση υποθήκης στην ακίνητη περιουσία του προσφεύγοντος προς εξασφάλιση της προαναφερόμενης απαίτησής της και μέχρι του ποσού των 1.627.727,77€, με βάση την προσκομισθείσα από 21.7.2022 σύμβαση διακανονισμού.

Επειδή, από τις αιτιολογίες των προαναφερομένων τραπεζικών κινήσεων, προκύπτει ότι τα πιστωθέντα χρηματικά ποσά, αφορούν σε εκτέλεση των επικαλούμενων από τον προσφεύγοντα συμβάσεων και είναι γνωστής προελεύσεως.

Επειδή, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία επιβεβαιώνει την σύναψη των συγκεκριμένων συμβάσεων, την ύπαρξη των συγκεκριμένων απαιτήσεων και έχει εγγράψει αυτές στους προσκομιζόμενους λογαριασμούς της.

Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ήδη επιστρέψει στην εταιρεία το ποσό των 115.000,00€, μέχρι σήμερα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα παρατέθηκαν παραπάνω και τα πραγματικά περιστατικά της εξεταζόμενης περίπτωσης, αναφορικά με τον συγκεκριμένο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, το ποσό των 700.000,00€ δεν αποτελεί εισόδημα του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 700.000,00€, για το φορολογικό έτος 2016, κρίνονται ως επαρκώς αιτιολογημένες και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.4174/2013 (Ν.4972/2022).

Επειδή, ως προς τις με α/α 2, 14 και 15 πιστώσεις ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό και ως εκ τούτου το συνολικό ποσό των 279.994,32 ευρώ θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2017

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπίστωσε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2017 είναι οι εξής:

Φορολογικό έτος 2017

α/α	Φορολογικό έτος	Τράπεζα	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό Πίστωσης
30	2017	.....	.....	3/2/2017	.....	99.494,30€
32	2017	.....	.....	27/2/2017	.....	99.994,28€
48	2017	.....	.....	4/7/2017	.....	599.994,43€
57	2017	.....	.....	5/10/2017	.....	299.994,75€
58	2017	.....	.....	31/10/2017	.....	414.994,80€
59	2017	.....	.....	28/12/2017	.....	299.994,86€
Σύνολο						1.814.467,42€

Ως προς τις με α/α 48, 57, 58 και 59 πιστώσεις

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, φορολογικού έτος 2017, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

« [...]

- 1) Στα προσκομισθέντα φερόμενα ως αναλυτικά καθολικά της εταιρίας *Plastiche*, προκύπτουν οι παρακάτω καταβολές:

α)

Loan to M.A. (0%)			
<i>Piece</i>	<i>Date</i>	<i>Commentaire</i>	<i>Debit</i>
EUR	31/10/2017	.....	415.000

β) Στο εν λόγω φερόμενο αναλυτικό καθολικό, χωρίς να αναγράφεται η επωνυμία της εταιρίας *PLASTICHE*, αναφέρονται τα κάτωθι:

<i>Date</i>	<i>Debit</i>	<i>Remarque</i>
4/7/2017	600.000,00	.....
5/10/2017	300.000,00	.....
27/12/2017	300.000,00	.....

Σε συνέχεια των παραπάνω, διαπιστώνουμε ότι ενώ η αιτιολογία των παραπάνω καταβολών αναφέρει την, οι εν λόγω πιστώσεις πραγματοποιούνται στον με αρ. τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου στις ίδιες ημερομηνίες.

- 2) Από τις προσκομισθείσες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας της 31/12/2017 και συγκεκριμένα, την σημείωση Νο5-Χρεώστες, δεν προκύπτει διακριτά η απαίτηση της εταιρείας από το δάνειο στον ελεγχόμενο.
- 3) Στην από 22/05/2017 σύμβαση μεταξύ της εταιρίας "....."-δανειστής και της εταιρείας "....."-δανειζόμενος, ο ελεγχόμενος δεν μνημονεύεται στα συμβαλλόμενα μέρη, αλλά

αναφέρεται ότι το δάνειο δίνεται στον δανειζόμενο, ήτοι, ως πληρωμή ώστε να αγοράσει μετοχές της που τις έχει στην ιδιοκτησία του ο ελεγχόμενος. Η κάθε δόση του δανείου καταβάλλεται, όπως προκύπτει και από τις τραπεζικές κινήσεις, σε λογαριασμό του ελεγχόμενου με αρ. και όχι του δανειζόμενου,

- 4) Οι προαναφερόμενες συμβάσεις (συνταχθείσες στις 22/05/2017 και στις 25/10/2017) δεν φέρουν βέβαιη χρονολογία.
- 5) Σχετικά με την από 22/05/2017 δανειακή σύμβαση, δεν προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων ούτε και πληρωμή τόκων, τόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία όσο και από τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών στην UBS.
- 6) Στην από 22/05/2017 σύμβαση, μνημονεύεται επίσης ότι το ποσό του δανείου μεταφέρεται σε τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο την ".....", ενώ στην πραγματικότητα πιστώνεται σε λογαριασμό του ελεγχόμενου, όπως εξηγείται και παραπάνω.
- 7) Στην από 22/05/2017 σύμβαση μεταξύ της εταιρίας "....."-δανειστής και της εταιρίας "....."-δανειζόμενος, τον ελεγχόμενο τον αφορά μόνο ο σκοπός, δηλαδή η αγορά των μετοχών που έχει στην ιδιοκτησία του ο ελεγχόμενος από την εταιρία "....."-δανειζόμενος. Ωστόσο, ο σκοπός αυτός δεν υλοποιείται, δηλαδή κάμπτεται ο σκοπός του δανείου και η σύμβαση δεν είναι ικανή να παράγει έννομα αποτελέσματα.
- 8) Η από 25/10/2017 σύμβαση δανείου μεταξύ της εταιρίας "....." (δανειστής) και του ελεγχόμενου (δανειζόμενος) και του κ. (εγγυητής), για την οποία υπάρχει υποχρέωση αποπληρωμής δανείου μέχρι την 31/12/2019, δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία.
- 9) Δεν αποδεικνύεται για καμία από τις ανωτέρω συμβάσεις, συνταχθείσες εντός του 2017, η επιστροφή χρημάτων στον δανειστή (.....) από τον ελεγχόμενο, ούτε προκύπτει και η καταβολή των απορρεόντων τόκων.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά του υπομνήματα, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και μη νόμιμα ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, ως προς το φορολογικό έτος 2017, πιστώσεις συνολικού ποσού 1.615.000,00€, προερχόμενες από την εταιρεία, καθώς και πίστωση συνολικού ποσού 99.494,30€, προερχόμενη από τον Συγκεκριμένα:

«Φορολογικό Έτος 2017 (εγγραφές με α/α 48, 57, 58 και 59)

1. Η από 22.5.2017 Δανειστική Σύμβαση -, ποσού 1.200.000,00€

Δυνάμει της από 22.5.2017 έγγραφης συμβάσεως δανείου, συναφθείσης στο Λουξεμβούργο, μεταξύ της εδρεύουσας στο ανώνυμης εταιρείας και της εταιρείας, ήτοι εταιρείας συμφερόντων, συμφωνήθηκε η χορήγηση δανείου, συνολικού ποσού 1.200.000,00€. Ως σκοπός του δανείου συνομολογήθηκε η προσυμφωνία αγοράς κάποιων μετοχών της εταιρείας (των οποίων ήμουν κύριος), από την εταιρεία (συμφερόντων). Η δε εκταμίευση του δανείσματος συμφωνήθηκε να λάβει χώρα τμηματικά, σε τρεις δόσεις συνολικού ποσού 1.200.000,00€ (600.000,00€ την 30.6.2017 + 300.000,00€ την 30.9.2017 + 300.000,00€ την 30.12.2017).

Πράγματι, σε εκτέλεση της ως άνω δανειστικής συμβάσεως, σκοπός της οποίας υπήρξε η χρηματοδότηση της, για την μελλοντική αγορά μετοχών ιδιοκτησίας μου, πιστώθηκαν τελικώς στο λογαριασμό μου τα ποσά αυτά, ως εξής :

- Με την υπ' αριθ. α/α 48 ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 4.7.2017, ποσό 599.994,43€ (πρόκειται, φυσικά, για πίστωση 600.000€ - έξοδα συναλλαγής) στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα με αιτιολογία «.....». Δηλαδή, όπως προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία της προαναφερόμενης πίστωσης, κατεβλήθη η συμφωνημένη δόση ποσού 600.000€ της 30.6.2017, όπως ακριβώς προβλέπεται από την από 22.5.2017 προαναφερόμενη σύμβαση.
- Με την υπ' αριθ. α/α 57 ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 5.10.2017, ποσό 299.994,75€ (πρόκειται, φυσικά, για πίστωση 300.000€ - έξοδα συναλλαγής) στον υπ'

αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα». Δηλαδή, όπως προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία της προαναφερόμενης πίστωσης, κατεβλήθη η συμφωνημένη δόση ποσού 300.000€ της 30.9.2017, όπως ακριβώς προβλέπεται από την από 22.5.2017 προαναφερόμενη σύμβαση.

- Με την υπ' αριθ. α/α 59 ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 28.12.2017, ποσό 299.994,86€ (πρόκειται, φυσικά, για πίστωση 300.000€ – έξοδα συναλλαγής) στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα με αιτιολογία «.....». Δηλαδή, όπως προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία της προαναφερόμενης πίστωσης, κατεβλήθη η συμφωνημένη δόση ποσού 300.000€ της 30.12.2017, όπως ακριβώς προβλέπεται από την από 22.5.2017 προαναφερόμενη σύμβαση.

2. Η από 25.10.2017 Δανειστική Σύμβαση (δανείστριας) – (οφειλέτη) & (ως εγγυητή), ποσού 415.000,00€

Δυνάμει της από 25.10.2017 έγγραφης συμβάσεως δανείου, συναφθείσης στο, μεταξύ της εδρεύουσας ανώνυμης εταιρείας, ως δανείστριας, εμού, ως οφειλέτη και του, ως εγγυητή, συμφωνήθηκε η χορήγηση σε εμένα δανείου, συνολικού ποσού 415.000,00€, στο πλαίσιο της συναλλαγής μεταβίβασης μετοχών, η δε εκταμίευση του δανείου συμφωνήθηκε να γίνει διατραπεζικά και σε μία δόση των 415.000,00€, όπερ και συνέβη εν προκειμένω.

Πράγματι, σε εκτέλεση της ως άνω δανειστικής συμβάσεως, πιστώθηκε τελικώς στο λογαριασμό μου το ποσό των 415.000,00€, ως εξής :

Με την υπ' αριθ. α/α 58 ελεγχόμενη συναλλαγή της έκθεσης ελέγχου, πιστώθηκε, την 31.10.2017, ποσό 414.994,80€ (πρόκειται, φυσικά, για πίστωση 600.000€ – έξοδα συναλλαγής) στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό μου στην Τράπεζα με αιτιολογία «27.10.2017». Δηλαδή, όπως προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία της προαναφερόμενης πίστωσης, κατεβλήθη πράγματι το συμφωνηθέν ποσό δανείου ύψους 415.000€, όπως ακριβώς προβλέπεται από την από 25.10.2017 προαναφερόμενη σύμβαση.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 1.615.000,00€ από την αφορούν εκταμιεύσεις δανείων σε εκτέλεση των δανειακών συμβάσεων με ημερομηνίες 22/05/2017 και 25/10/2017, που είχε συναφθεί η μεν πρώτη μεταξύ της εταιρείας «.....» και της εταιρείας «.....», η οποία αφορούσε, όμως, την προσυμφωνία αγοράς κάποιων μετοχών της εταιρείας, κυριότητας του προσφεύγοντος, με εγγυητή, πάλι, στο πλαίσιο συναλλαγής μεταβίβασης μετοχών της, κυριότητας του προσφεύγοντος. Επειδή, ο προσφεύγων, επίσης, ισχυρίζεται ότι έχει, ήδη, προβεί στην επιστροφή χρηματικού ποσού ύψους 960.000,00€ στην εταιρεία

Επειδή, ο προσφεύγων, προς επίρρωση των προαναφερόμενων ισχυρισμών του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά του υπομνήματα, προσκόμισε τα κάτωθι συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία, που από την συνδυαστική αντιπαράβολή τους, προκύπτει ότι τα ως άνω καταβληθέντα ποσά στον ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό, υπ' αριθ., που διατηρεί στην Τράπεζα, αφορούν τις επικαλούμενες από αυτόν δανειακές συμβάσεις. Συγκεκριμένα προσκομίσθηκαν:

1. Οι από 22/05/2017 και 25/10/2017 δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας «.....» και της κυπριακής εταιρείας «», σε επίσημη μετάφραση.
2. Βεβαίωση από τους διευθυντές της εταιρείας περί μη συμμετοχής του προσφεύγοντος ή κάποιου άλλου μέλους της οικογένειάς του στη διοίκηση ή στο εταιρικό κεφάλαιο της εταιρείας.

3. Αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας «.....» για τα έτη 2016 και 2017, στο ενεργητικό της οποίας έχουν εγγραφεί οι συγκεκριμένες απαιτήσεις.
4. Αναλυτικό καθολικό της εταιρείας «.....» σχετικά με τα προαναφερόμενα ποσά.
5. Αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών, που αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 960.000,00€ από λογαριασμό του προσφεύγοντος προς τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας «.....» .
6. Η από 23/05/2024 επίσημη βεβαίωση της εταιρείας «.....» , απευθυνόμενη προς την Υπηρεσία μας, το περιεχόμενο της οποίας, σε ακριβή μετάφραση, έχει ως εξής: «Δια της παρούσας επιβεβαιώνεται ότι τα ακόλουθα ποσά, που εκταμιεύθηκαν από την εταιρεία σε λογαριασμό με τα ακόλουθα στοιχεία: IBAN:, αφορούν την εκταμίευση δανείων σε εκτέλεση των δανειακών συμβάσεων με ημερομηνία 22/05/2017 και 25/10/2017. Συγκεκριμένα: 1.€600.000,00 στις 04/07/2017, 2.€300.000,00 στις 05/10/2017, 3.€300.000,00 στις 28/12/2017, 4.€415.000,00 στις 31/10/2017. Ο κ. Μαυροειδής Αγγελόπουλος σε εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων του, και ενόψει του γεγονότος ότι στις 04/08/2022 συμφωνήθηκε και ρυθμίστηκε αμοιβαία ο τρόπος αποπληρωμής, κατέβαλε μέχρι σήμερα το ποσό των €960.000,00 με τις ακόλουθες καταβολές στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μας με αριθμό: 1€250.00,00 στις 02/01/2023, 2.€50.000,00 στις 05/04/2023, 3.€100.000,00 στις 10/05/2023, 4.€190.000,00 στις 30/06/2023, 5.€10.000,00 στις 04/07/2023, 6.€50.000,00 στις 25/10/2023, 7.€100.000,00 στις 30/10/2023, 8.€50.000,00 στις 30/10/2023, 9.€130.000,00 στις 21/11/2023, 10.€30.000,00 στις 12/01/2024.»

Επειδή, από τις αιτιολογίες των προαναφερομένων τραπεζικών κινήσεων, προκύπτει ότι τα πιστωθέντα χρηματικά ποσά, αφορούν την εκτέλεση των επικαλούμενων από τον προσφεύγοντα δανειστικών συμβάσεων και είναι γνωστής προελεύσεως.

Επειδή, η δανείστρια εταιρεία βεβαιώνει την ύπαρξη των συγκεκριμένων απαιτήσεων και έχει εγγράψει αυτές στους προσκομιζόμενους λογαριασμούς της.

Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ήδη επιστρέψει στην εταιρεία το ποσό των 960.000,00€, μέχρι σήμερα.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε αιτιολογημένη την υπ' αριθ. α/α ελεγχόμενη συναλλαγή και την αντίστοιχη από 05/04/2017 πίστωση ποσού 399.994,31€, η οποία αφορούσε εκταμίευση δανείου, σε εκτέλεση αντίστοιχου περιεχομένου δανειστικής σύμβασης με τους ίδιους βασικούς συμβαλλομένους και δεν έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.4174/2013 (Ν.4972/2022), με βάση τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα παρατέθηκαν παραπάνω και τα πραγματικά περιστατικά της εξεταζόμενης περίπτωσης, αναφορικά με τον συγκεκριμένο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, το ποσό των 1.614.978,79€ αφορά δάνειο και ως εκ τούτου, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 1.614.978,79€, για το φορολογικό έτος 2017, κρίνονται ως επαρκώς αιτιολογημένες και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.4174/2013 (Ν.4972/2022).

Ως προς την με α/α 30 πίστωση

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά του υπομνήματα, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και μη νόμιμα ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του, ως προς το φορολογικό έτος 2017 η πίστωση συνολικού ποσού 99.494,30€ την 03/02/2017 στον τραπεζικό λογαριασμό του, διότι αφορά σε δάνειο, προσκομίζοντας την από 31/01/2017 έγγραφη σύμβαση δανείου, μεταξύ του δανειστή και του ιδίου, ποσού 100.000,00 με επιστροφή αυτού μέχρι την 31/01/2017. Η σύμβαση αυτή φέρει βεβαία χρονολογία (31/01/2017)

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την ως άνω κατάθεση, φορολογικού έτος 2017, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

“ ...

α) Ο κ..... (δανειστής) με ΑΦΜ: δεν έχει δηλώσει στην οικεία δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του την εν λόγω δαπάνη χορήγησης δανείων συνολικής αξίας 100.000,00 ευρώ και για το εν λόγω ποσό.

β) Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει να έχουν καταβληθεί οι απορρέοντες τόκοι, όπως ορίζει η σύμβαση ήτοι 2% ετησίως.

γ) Πέραν των ανωτέρω, η σύμβαση που έχει καταρτιστεί στη φέρει βέβαιη ημερομηνία από δημόσια αρχή της Ελλάδας την ημέρα κατάρτισης της σύμβασης στην και όχι από αλλοδαπή αρχή.

δ) Σημειώνεται επίσης, ότι δεν έχει προσκομιστεί οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο που να προκύπτει η έως τώρα επιστροφή του συνόλου ή μέρους των ποσών αυτών προς τον δανειστή- σχετιζόμενο πρόσωπο.

ε) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5-11-2015 έγγραφο του Υπ. Οικ., δεν προκύπτει να υπάρχει δυνατότητα από τον δανειστή να χορηγήσει δάνειο ύψους 100.000,00 ευρώ στον ελεγχόμενο, δεδομένου ότι το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα του ανέρχεται σε 59.881,09 ευρώ.

στ) Ο ελεγχόμενος δεν έχει δηλώσει στην Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του το ποσό που έλαβε ως δάνειο από τον κ. Κουτά. »

Επειδή, η υπηρεσία μας κρίνει τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου το συνολικό ποσό των 99.494,30 ευρώ θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013

Επειδή, ως προς την με α/α 32 πίστωση ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό και ως εκ τούτου το συνολικό ποσό των 99.994,28 ευρώ θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται αποδεκτοί, όσον αφορά τα συνολικά ποσά των 700.000,00€ και 1.614.978,84€ που αφορούν τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αντίστοιχα, τα οποία πρέπει να διαγραφούν καθώς μέχρι σήμερα, βάσει των ως άνω στοιχείων προκύπτει ότι αφενός μεν έχουν ήδη επιστραφεί ποσά στους δανειστές του, αφετέρου δε, έχουν δοθεί εμπράγματα εξασφαλίσεις των απαιτήσεων αυτών από την προσωπική του περιουσία, με αποτέλεσμα να μη πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.4174/2013 (Ν.4972/2022), για τα ανωτέρω ποσά.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, μετά την συνεκτίμηση των προβαλλομένων ισχυρισμών του προσφεύγοντος, επί του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής του προέκυψαν μη δικαιολογημένες πιστώσεις συνολικού ποσού 279.994,32€ (979.994,32€ - 700.000,00€), για το φορολογικό έτος 2016 και μη δικαιολογημένες πιστώσεις συνολικού ποσού 199.488,58€ (1.814.467,42€ - 1.614.978,79€), για το φορολογικό έτος 2017, οι οποίες συνιστούν

προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις που αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 είναι οι κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

α/α	Φορολογικό έτος	Τράπεζα	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό Πίστωσης
2	2016	.....	.....	22/1/2016	.....	80.000,00€
15	2016	.....	.....	23/11/2016	.....	99.994,32€
14	2016	.....	.....	21/4/2016	.....	100.000,00€
Σύνολο						279.994,32€

Φορολογικό έτος 2017

α/α	Φορολογικό έτος	Τράπεζα	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό Πίστωσης
30	2017	.....	.....	3/2/2017	.....	99.494,30€
32	2017	.....	.....	27/2/2017	.....	99.994,28€
Σύνολο						199.488,58€

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 «Μεταβίβαση τίτλων» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

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

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

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

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας. Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.[...]

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 χρηματοπιστηριακή 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.

Στην περίπτωση εισφοράς από φυσικό πρόσωπο ημεδαπών ή αλλοδαπών τίτλων της παρ. 1 σε λήπτη που είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου του με αντάλλαγμα μετοχές ή εταιρικά μερίδια, ή μερίδες του λήπτη, ως τιμή πώλησης κατά την εισφορά λαμβάνεται η τιμή κτήσης των εισφερομένων τίτλων, υπό την προϋπόθεση ότι ο εισφέρων είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος του λήπτη. Κατά τη μεταγενέστερη μεταβίβαση των μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, ή μερίδων που αποκτήθηκαν από τον εισφέροντα, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αξία κτήσης των εισφερόμενων τίτλων. Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου, ο λήπτης πρέπει να έχει ως αντικείμενο εργασιών την άσκηση εμπορικής, παραγωγικής, αγροτικής δραστηριότητας ή παροχής υπηρεσιών και να εδρεύει σε συνεργάσιμο στον φορολογικό τομέα κράτος.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).».

Επειδή, σύμφωνα με την 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)», αναφέρεται ότι:

«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. Σε περίπτωση που οι ως άνω τίτλοι αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΠΜΔ), οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

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».[...]

3. Ειδικά για την υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση μετοχών και άλλων κινητών αξιών εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, διευκρινίζεται ότι εφόσον αυτή αφορά τίτλους που έχουν αποκτηθεί πριν την 1η Ιανουαρίου 2009, απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, ανεξάρτητα του ποσοστού συμμετοχής του μεταβιβάζοντος στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας. Αντίθετα, για τίτλους που έχουν αποκτηθεί μετά την 1.1.2009, η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας παρέχεται μόνον όταν ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από μισό τοις εκατό (0,5%). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατά το χρόνο που πωλεί μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, κατέχει ποσοστό μικρότερο του 0,5% των μετοχών της συγκεκριμένης ΑΕ της οποίας μεταβιβάζει τις μετοχές, η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση αυτή δεν υπόκειται στη φορολογία του άρθρου 42, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης των μετοχών, αλλά και τον αριθμό των μετοχών που μεταβιβάζονται.

Επειδή είναι δυνατόν κάποιοι μέτοχοι με ποσοστό 0,5% ή μεγαλύτερο του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας (κατά το χρόνο πώλησης) να είχαν αποκτήσει μετοχές της εταιρείας αυτής τόσο πριν όσο και μετά την 1.1.2009, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι επί πωλήσεως αυτών, θα εφαρμόζεται η μέθοδος της FIFO, ούτως ώστε μετά την παρέλευση κάποιου χρονικού διαστήματος να έχουν εξαντληθεί οι μετοχές που είχαν αποκτηθεί μέχρι τον κρίσιμο ως άνω χρόνο και ο νόμος να εφαρμόζεται απρόσκοπτα. Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να ζητείται αντίστοιχη κατάσταση από τις χρηματιστηριακές εταιρίες η οποία θα φυλάσσεται από το φυσικό πρόσωπο και θα προσκομίζεται σε περίπτωση ελέγχου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι ελλείπει ρητής διάταξης στο νόμο, η μη συμμετοχή εταίρου, μέλους ή μετόχου στην αύξηση του κεφαλαίου οποιασδήποτε εταιρείας δεν συνιστά μεταβίβαση τίτλων.

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 ΕΞ2014/17.3.2014 έγγραφό μας).[...].

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.

Δηλαδή, αν φυσικό πρόσωπο αποκτήσει μετοχές καθαρής αξίας, βάσει πινακιδίου, 100 ευρώ και καταβάλει δαπάνες που συνδέονται με την αγορά τους συνολικού ποσού 20 ευρώ και στη συνέχεια πουλήσει τις ως άνω μετοχές έναντι 150 ευρώ και ταυτόχρονα επιβαρυνθεί με σχετικές δαπάνες ύψους 10 ευρώ, το τελικό πόσο της υπεραξίας επί του οποίου οφείλεται φόρος ανέρχεται στο ποσό των 20 ευρώ (140 ευρώ - 120 ευρώ).

Αναλυτικότερα, προκειμένου για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών (π.χ. μετοχές, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα), οι τιμές κτήσης και πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδουν οι χρηματιστηριακές εταιρίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής.

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.

[...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1082/2018 με Θέμα: «Αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των κερδών/ ζημιών από αγοραπωλησίες εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών, όταν ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο των εταιριών με ποσοστό μικρότερο του μισού τοις εκατό (0,5%) ή όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί πριν την 1η Ιανουαρίου 2009.» αναφέρεται ότι:

« [...]

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι, ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης, ενώ με την παρ. 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι 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. Επίσης, με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι 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.[...]

9. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι 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.

10. Τέλος, για την απόδειξη της απόκτησης των κερδών αυτών προσκομίζονται, εφόσον ζητηθούν από τη Φορολογική Διοίκηση, τα πινακίδια αγοράς και πώλησης των συγκεκριμένων μετοχών.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όσον αφορά το μη δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος από την υπεραξία μεταβίβασης εισηγμένων τίτλων ημεδαπής, κατ' άρθρο 42 §1 του Ν. 4172/2013 , για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, διαπίστωσε τα εξής:

« Από τις τραπεζικές κινήσεις των τηρούμενων λογαριασμών του ελεγχόμενου στην τράπεζα, κατά τα έτη 2016-2017, προκύπτουν πέραν των ήδη αρχικά δηλωθέντων, και πιστώσεις από πώληση των μετοχών της εταιρίας, βάσει των οποίων δεν έχει προσδιοριστεί και δεν έχει δηλωθεί στην οικεία δήλωση εισόδημα υπεραξίας κεφαλαίου των τίτλων του άρθρου 42 της παρ. 1 του ν.4172/2013, καθώς ο ελεγχόμενος συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%) και οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής (με βάση τα αντληθέντα καταστατικά της εταιρίας από το ΓΕΜΗ, αποσπάσματα της Ετήσιας Χρηματοοικονομικής Έκθεσης χρήσεως από 1/1-31/12/2015, το από 22/10/2009 έγγραφο του χρηματιστηρίου περί δωρεάν διάθεσης νέων μετοχών στους ήδη υπάρχοντες μετόχους με αναλογία 19 νέες μετοχές για κάθε 6 παλαιές μετοχές, το από 17/10/2008 Πρακτικό της Γ.Σ, το Προσκομισθέν, το από 24/02/2009 Συμφωνητικό Μεταβίβασης Μετοχών της “.....”).

Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου επί του κέρδους από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός από τον έλεγχο, διότι δεν έχει προσδιοριστεί η αξία κτήσης των μετοχών όπως ορίζει η ΠΟΛ. 1032/2015 και κατά συνέπεια, δεν έχει υπολογιστεί ορθά το κέρδος από την μεταβίβαση τίτλων της εταιρίας

Σχετικά λοιπόν με τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης των πωληθέντων μετοχών τηςt, εντός των ετών 2016-2017 παραθέτουμε τα εξής στοιχεία:

Συγκεκριμένα, έχουν προηγηθεί οι εξής παρακάτω δωρεάν διαθέσεις μετοχών της

A) Με την από 01/04/2009 απόφαση της Γ.Σ. της εταιρείας, αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με κεφαλαιοποίηση μέρους των κερδών της χρήσεως 2008, ποσού 1.050.000 ευρώ, με δωρεάν έκδοση 3.000.000 νέων κοινών μετά ψήφου ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 0,35 ευρώ έκαστης.

B) Με την από 28/09/2009 απόφαση της Γ.Σ. της εταιρείας, αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά το ποσό των 6.650.000 ευρώ με Φορολογικό έτος μέρους του διαθέσιμου του σχετικού λογαριασμού ειδικού αποθεματικού από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, που προέκυψε από την αύξηση κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε μετά την Γ.Σ. της 1.4.2009, με έκδοση 19.000.000 νέων κοινών με ψήφο ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 0,35 ευρώ η καθεμία και δωρεάν παρεπόμενη αναλογική κατανομή τους μετόχους 19 νέων μετοχών για κάθε 6 κατεχόμενες μετοχές.

Από τα ανωτέρω, τα προσκομισθέντα στοιχεία αλλά και τα αντληθέντα δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας, δεν προκύπτει αλλά ούτε και επιβεβαιώνεται η διανομή των δωρεάν μετοχών να πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο του split των μετοχών, όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος, αλλά στο πλαίσιο της δωρεάν διάθεσης των μετοχών της

Συνοπτικά, ο αριθμός των μετοχών του ελεγχόμενου κατά το 2009 προκύπτει ως κατωτέρω:

Ημερομηνία	Αριθμός υφιστάμενων μετοχών
24/2/2009	620.000,00
1/4/2009	930.000,00(*)
Σύνολο	1.550.000,00

(*): όπου $930.000,00 = 3.000.000 \text{ μετοχές} \times 31\%$ (βάσει του προσκομισθέντος εταιρείας).

Στη συνέχεια, με βάση τον υφιστάμενο αριθμό μετοχών 1.550.000 μετοχές της και σε συνδυασμό με τη δωρεάν διάθεση (την 28/09/2009) μετοχών με αναλογία 19 νέων μετοχών για κάθε 6 παλαιές, προκύπτουν επιπλέον 4.908.333 μετοχές ($= 1.550.000 \times 19/6$) και συνολικός αριθμός μετοχών την 28/09/2009 6.458.333 μετοχές (εισηγμένες).

Επιπλέον, από τα δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας, ήτοι τις Εσωτερικές ανακοινώσεις συναλλαγών βάσει του άρθρου, προκύπτουν αγορές και πωλήσεις μετοχών τηςκατά το έτος 2013, τις οποίες ο ελεγχόμενος δεν επικαλείται και δεν λαμβάνει υπόψη του προκειμένου να προσδιοριστεί ορθά η αξία κτήσης των πωλούμενων μετοχών τηςεντός των ετών 2016 και 2017. [...]

Πέραν των ανωτέρω, από τα δημοσιευμένα στοιχεία της ήτοι τις Εσωτερικές ανακοινώσεις συναλλαγών βάσει του άρθρου, προκύπτουν πωλήσεις μετοχών της κατά τα έτη 2014-2015, τις οποίες δεν επικαλείται ο ελεγχόμενος και δεν λαμβάνει υπόψη του προκειμένου να προσδιοριστεί ορθά η αξία κτήσης των πωλούμενων μετοχών της εντός των ετών 2016 και 2017. [...]

Βασιζόμενοι λοιπόν στα ανωτέρω δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας και εφαρμόζοντας την μέθοδο FIFO, όπως ορίζει και η ΠΟΛ. 1032/2015, δεδομένου ότι δεν μας προσκομίστηκε από τον ελεγχόμενο και αντίστοιχη κατάσταση από τις χρηματοπιστηριακές εταιρίες, καταλήγουμε στο εξής συμπέρασμα:

Από την δημοσιευμένη από 26/04/2013 Εσωτερική ανακοίνωση συναλλαγών της εταιρείας προκύπτει ότι την 01/01/2013 ο ελεγχόμενος είχε στην ιδιοκτησία του 6.458.327 μετοχές της εταιρείας, ίσης σχεδόν ποσότητας με όσες είχε την 28/09/2009 6.458.333 μετοχές,

όπως αναλύουμε και ανωτέρω και είχαμε προσδιορίσει και στην αντίστοιχη ενότητα του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτου, ο Έλεγχος δύναται να λάβει υπόψη του ως αριθμό μετοχών της εταιρείας την 01/01/2013 τις 6.458.327 μετοχές, που έχει στην κατοχή του ο ελεγχόμενος (προερχόμενο από τις δωρεάν διαθέσεις μετοχών που έχουν προηγηθεί και ορίζει το καταστατικό της εταιρείας, άρα με τιμή κτήσης τους την μηδενική) και η υπεραξία (κέρδος) από την πώληση των εν λόγω μετοχών εντός των ετών 2016 και 2017 δύναται να προσδιοριστεί εφαρμόζοντας τη μέθοδο FIFO ως ακολούθως.

Υπόλοιπο 01/01/2013	6.458.327
Αγορές εντός του έτους 2013	1.070.000
Πωλήσεις εντός του έτους 2013	670.000
Υπόλοιπο 31/12/2013	6.858.327

Λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματοποιημένες πωλήσεις (670.000) των μετοχών εντός του 2013 αλλά και τις αποκτήσεις (1.070.000) νέων μετοχών από τον ελεγχόμενο εντός του 2013, με βάση τα δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας, έχουμε ως εξής:

Μετοχές την 01/01/2013 (=6.458.327-670.000)	5.788.327
Αποκτήσεις εντός του 2013	1.070.000
Υπόλοιπο 31/12/2013	6.858.327

Όπου 670.000 πωλούμενες μετοχές εντός 2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματοποιημένες πωλήσεις (3.625.000) των μετοχών εντός του 2014 αλλά και τις αποκτήσεις (985.000) νέων μετοχών από τον ελεγχόμενο εντός του 2014, με βάση τα δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας, έχουμε ως εξής:

Μετοχές την 01/01/2013 (=5.788.327-3.625.000)	2.163.327
Αποκτήσεις εντός του 2013	1.070.000
Αποκτήσεις εντός του 2014	985.000
Υπόλοιπο 31/12/2014	4.218.327

Όπου 3.625.000 πωλούμενες μετοχές εντός 2014.

Λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματοποιημένες πωλήσεις (2.008.000) των μετοχών εντός του 2015 αλλά και τις αποκτήσεις (428.000) νέων μετοχών από τον ελεγχόμενο εντός του 2015, με βάση τα δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας, έχουμε ως εξής:

Μετοχές την 01/01/2013 (=2.163.327-2.008.000)	155.327
Αποκτήσεις εντός του 2013	1.070.000
Αποκτήσεις εντός του 2014	985.000
Αποκτήσεις εντός του 2015	428.000
Υπόλοιπο 31/12/2015	2.638.327

Όπου 2.008.000 πωλούμενες μετοχές εντός 2015.

Συνεπώς, οι πωληθείσες μετοχές της εντός του 2016 προέρχονται με βάση τη μέθοδο FIFO από τα ανωτέρω ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016

Προέλευση μετοχών με βάση τη FIFO	Αριθμός μετοχών	Αξία Κτήσης των 340.000 πωλούμενων μετοχών εντός 2016
Υπόλοιπο Υφιστάμενων Μετοχών την 1/1/2013	155.327	0,00
Μετοχές αγορασθείσες εντός του 2013	184.673	33.875,00
Σύνολο	340.000	33.875,00

Όπου η αξία κτήσης των 184.673 μετοχών προκύπτει ως κάτωθι:

ΑΓΟΡΕΣ ΜΕΤΟΧΩΝ 2013 (ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ)						
DECLARER	TRADE DATE	ANNOUNCEMEN T DATE	NEUROSOF T SHARES	PRICE (euro)	VALUE (EURO)	PURCHASE/SAL E
.....	27/3/201 3	26/4/2013	80.000	0,1767 0	14.140	PURCHASE
.....	4/4/2013	26/4/2013	60.000	0,1800 0	10.800	PURCHASE
.....	22/4/201 3	26/4/2013	44.673	0,2000 0	8.935	PURCHASE
Σύνολο			184.673		33.875	

Η μη δηλωθείσα υπεραξία που προκύπτει εντός του 2016 για τις μετοχές της ισούται με 753.547,37 ευρώ(=787.422,37-33.875), δηλ. αξία πώλησης των 340.000 μετοχών μείον την τιμή κτήσης τους.

Σχετικά με τη Φορολογικό έτος 2017, οι πωληθείσες μετοχές της εντός του 2017 προέρχονται με βάση τη μέθοδο FIFO από τα ανωτέρω ως εξής:

Προέλευση μετοχών με βάση τη FIFO	Αριθμός μετοχών	Αξία Κτήσης των 1.204.000 πωλούμενων μετοχών εντός 2017
Μετοχές αγορασθείσες εντός του 2013(=1.070.000-184.673) αξίας 201.530€(=235.405-33.875)	885.327	201.530,00
Μετοχές αγορασθείσες εντός του 2014 (προερχόμενες από την απόκτηση στις 26/09/2014, όπου τιμή =1,545 €)	318.673	495.894,70
Σύνολο	1.204.000	697.424,70

Η μη δηλωθείσα υπεραξία που προκύπτει εντός του 2017 για τις μετοχές της ισούται με 2.763.900,37 ευρώ(=3.461.325,07-697.424,70), δηλ. αξία πώλησης των 1.204.000 μετοχών μείον την τιμή κτήσης τους.

Σημειώνουμε ότι οι πραγματοποιηθείσες αγορές (πλήθους 43.000 μετοχές) των μετοχών της εντός του έτους 2017 ανέρχονται σε 127.080,26 ευρώ, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα παραστατικά αγοράς τους με αρ. πρωτ...../05-07-2023 σε συνδυασμό με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου σύμφωνα και με την ενότητα 4.1.2 του παρόντος και όχι σε 40.000 τεμάχια μετοχών ποσού 120.743,98 ευρώ, όπως επικαλείται ο ελεγχόμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 24-01-2024 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί του ανωτέρω θέματος, αναφέρεται ότι:

«Σύμφωνα με το προσκομισθέν η εταιρία εισήχθη στο Χρηματιστήριο της την 08/05/2009, αλλά ο προσφεύγων κατείχε μετοχές της εν λόγω εταιρίας και πριν την 01/01/2009, όπως προκύπτει και από τα προσκομισθέντα στον αρχικό μας διενεργηθέντα Έλεγχο στοιχεία (κατόπιν της με αρ. /2022 εντολής ελέγχου), ήτοι το από 17/10/2008 Πρακτικό της Γ.Σ της, το Προσκομισθέν, το από 24/02/2009 Συμφωνητικό Μεταβιβάσεως Μετοχών της ") σε συνδυασμό με το Καταστατικό της εταιρείας με αρ. ΓΕΜΗ

Συνεπώς, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των μετοχών της εταιρίας, εν προκειμένω κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016-2017, οι συγκεκριμένες μετοχές (για τις οποίες ο προσφεύγων κατέχει ποσοστό μεγαλύτερο από μισό τοις εκατό (0,5%), είναι εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά της Ιταλίας και εφαρμόζονται οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1032/2015, βάσει των οποίων προβλέπεται «Επειδή είναι δυνατόν κάποιοι μέτοχοι με ποσοστό 0,5% ή μεγαλύτερο του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας (κατά το χρόνο πώλησης) να είχαν αποκτήσει μετοχές της εταιρείας αυτής τόσο πριν όσο και μετά την 1.1.2009, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι επί πώλησεως αυτών, θα εφαρμόζεται η μέθοδος της FIFO, ούτως ώστε μετά την παρέλευση κάποιου χρονικού διαστήματος να έχουν εξαντληθεί οι μετοχές που είχαν αποκτηθεί μέχρι τον κρίσιμο ως άνω χρόνο και ο νόμος να εφαρμόζεται απρόσκοπτα. Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να ζητείται αντίστοιχη κατάσταση από τις χρηματιστηριακές εταιρίες η οποία θα φυλάσσεται από το φυσικό πρόσωπο και θα προσκομίζεται σε περίπτωση ελέγχου.»

Σημειώνεται επίσης, ότι ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει στον έλεγχο ούτε κατάσταση από τις χρηματιστηριακές εταιρίες αλλά ούτε και δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, που να καθορίζουν τις τιμές κτήσης των πωλούμενων μετοχών της εταιρίας

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό του υπόμνημα, ισχυρίζεται τα εξής, όσον αφορά το μη δηλωθέν εισόδημα του από την υπεραξία μεταβίβασης εισηγμένων τίτλων ημεδαπής, κατ' άρθρο 42 §1 του Ν. 4172/2013 , για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017:

« η εταιρεία κατέστη εισηγμένη εντός του έτους 2009 (ίδετε και σχετική παραδοχή έκθεσης ελέγχου «οι τίτλοι έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009» αλλά και το προσαγόμενο «.....» του Χρηματιστηρίου) δεν συντρέχει περίπτωση νόμιμης εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου υπολογισμού (FIFO), καθόσον ρητά και αδιάσπικτα η εφαρμογή της προβλέπεται ΜΟΝΟΝ σε περιπτώσεις, που υφίστανται σωρευτικά στο πρόσωπο ενός επενδυτή εισηγμένες μετοχές, τόσο πριν το έτος 2009 (ότε δεν υφίστατο φορολογική υποχρέωση για τις πωλήσεις εισηγμένων μετοχών), όσο και μετά το έτος 2009, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, ως αναιτιολόγητες και μη νόμιμες, άλλως ως ερειδόμενες επί εσφαλμένης προϋποθέσεως. Και τούτο, διότι, η εφαρμογή της συγκεκριμένης υπολογιστικής μεθόδου (FIFO), ενώ έχει απόλυτη λογική για την εξεύρεση της υπεραξίας, σε περιπτώσεις που υφίστανται πωλούμενες εισηγμένες μετοχές και πριν και μετά το έτος 2009, προκειμένου να διακριβωθεί, υπό το πρίσμα της χρονικής προτεραιότητας, η τυχόν φορολόγηση, ή μη, της υπεραξίας από την αγοραπωλησία τους, εντούτοις στην προκείμενη περίπτωση (όπου έχουμε εισηγμένες μετοχές μόνον μετά το έτος 2009), η Φορολογικό έτος της εν λόγω υπολογιστικής μεθόδου προβάλλει ως ανεπίτρεπτη, μη νόμιμη και ουσιαστικώς απαγορευμένη. Μάλιστα, η πρωτοφανής και υπερβολική αποτίμηση της υποτιθέμενης υπεραξίας της πώλησης των μετοχών της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 καταδεικνύει και την ακαταλληλότητα, αλλά και την εσφαλμένη εφαρμογή της συγκεκριμένης υπολογιστικής μεθόδου.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με το 02-06-2024 συμπληρωματικό του υπόμνημα, όσον αφορά το μη δηλωθέν εισόδημα, που του καταλόγισε ο έλεγχος, από την υπεραξία μεταβίβασης εισηγμένων τίτλων ημεδαπής, κατ' άρθρο 42 §1 του Ν. 4172/2013 , για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ισχυρίζεται τα εξής:

« 3. Προς απόδειξη των ισχυρισμών μου, για τον εσφαλμένο και μη νόμιμο υπολογισμό της υποτιθέμενης υπεραξίας των πωληθεισών μετοχών της εισηγμένης Χρηματιστήριο του Μιλάνου το έτος 2009 εταιρείας έκθεση ορκωτών ελεγκτών, οι οποίοι αφού μελέτησαν όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία της υπόθεσης κατέληξαν στο ότι στην πραγματικότητα, με βάση την πραγματική τιμή κτήσης των μετοχών (που θα έπρεπε να θεωρηθεί η αξία εισαγωγής της

εταιρείας στο Χρηματιστήριο), όχι απλώς δεν υφίσταται υπεραξία, αλλά αντιθέτως προκύπτει και ζημία από την συγκεκριμένη συναλλαγή, καθ' όσον, αφ' ής στιγμής πρόκειται για εισηγμένες μετοχές εντός του έτους 2009, εξέλαβαν ως τιμή κτήσης, την τιμή εισαγωγής εκάστης των μετοχών στο Χρηματιστήριο του Μιλάνου (€ 1,9024 εκάστη), η οποία εισαγωγή πραγματοποιήθηκε εντός του 2009, ενώ σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, έχουν εφαρμοστεί ορθώς και προσηκόντως, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου, τόσο η (ακατάλληλη) μέθοδος FIFO, όσο και η προβλεπόμενη και ενδεδειγμένη στην εξεταζόμενη περίπτωση και σύμφωνη με την ΠΟΛ. 1032/2015 υπολογιστική μέθοδος, σύμφωνα με την οποία οι τιμές κτήσης και πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδουν οι χρηματιστηριακές εταιρίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής.

Υπενθυμίζεται ότι με την ΠΟΛ. 1032/2015 διευκρινίστηκε ότι «προκειμένου για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών (π.χ. μετοχές, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα), οι τιμές κτήσης και πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδουν οι χρηματιστηριακές εταιρίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής.».

Με βάση, λοιπόν, τις προαναφερόμενες σαφείς οδηγίες της Διοίκησης καθίσταται προφανές ότι στην ελεγχόμενη περίπτωση, όπου η εταιρεία κατέστη εισηγμένη εντός του έτους 2009 (ίδτε και σχετική παραδοχή έκθεσης ελέγχου «οι τίτλοι έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009» αλλά και το προσαγόμενο «Admission Document» του Χρηματιστηρίου) δεν συντρέχει περίπτωση νόμιμης εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου υπολογισμού (FIFO), καθόσον ρητά και αδιάσπικτα η εφαρμογή της προβλέπεται ΜΟΝΟΝ σε περιπτώσεις, που υφίστανται σωρευτικά στο πρόσωπο ενός επενδυτή εισηγμένες μετοχές, τόσο πριν το έτος 2009 (ότε δεν υφίστατο φορολογική υποχρέωση για τις πωλήσεις εισηγμένων μετοχών), όσο και μετά το έτος 2009, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν ακυρωτές οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, ως ανατιολόγητες και μη νόμιμες, άλλως ως ερειδόμενες επί εσφαλμένης προϋποθέσεως. Και τούτο, διότι, η εφαρμογή της συγκεκριμένης υπολογιστικής μεθόδου (FIFO), ενώ έχει απόλυτη λογική για την εξεύρεση της υπεραξίας, σε περιπτώσεις που υφίστανται πωλούμενες εισηγμένες μετοχές και πριν και μετά το έτος 2009, προκειμένου να διακριβωθεί, υπό το πρίσμα της χρονικής προτεραιότητας, η τυχόν φορολόγηση, ή μη, της υπεραξίας από την αγοραπωλησία τους, εντούτοις στην προκείμενη περίπτωση (όπου έχουμε εισηγμένες μετοχές μόνον μετά το έτος 2009), η Φορολογικό έτος της εν λόγω υπολογιστικής μεθόδου προβάλλει ως ανεπίτρεπτη, μη νόμιμη και ουσιαστικώς απαγορευμένη.

Μάλιστα, η πρωτοφανής και υπερβολική αποτίμηση της υποτιθέμενης υπεραξίας της πώλησης των μετοχών της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 καταδεικνύει και την ακαταλληλότητα, αλλά και την εσφαλμένη εφαρμογή της συγκεκριμένης υπολογιστικής μεθόδου. Με βάση, λοιπόν, τα ανωτέρω, το ίδιο το ελεγκτικό πόρισμα και, ιδίως, η μεθοδολογία του ελέγχου, με τη Φορολογικό έτος της μεθόδου FIFO, για τον υπολογισμό της προκύπτουσας υπεραξίας εισηγμένων (μετά το 2009) μετοχών τυγχάνει αυθαίρετη και παντελώς ανατιολόγητη και, συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις που σχετίζονται με τον επίμαχο καταλογισμό, τυγχάνουν ακυρωτές, ως ερειδόμενες σε ανατιολόγητη έκθεση ελέγχου. Απολύτως ενδεικτικό, μάλιστα, της ακαταλληλότητας της συγκεκριμένης υπολογιστικής μεθόδου είναι και το γεγονός, ότι ο έλεγχος θεώρησε ως υπεραξία σχεδόν το 80% της αξίας πώλησης των συγκεκριμένων μετοχών!!!

Συνακόλουθα και επικουρικά, ακόμη και εάν δεν γίνει δεκτό, ότι η πραγματική αξία κτήσης ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ μετοχών, υπολογίζεται με βάση την αξία κατά την ημερομηνία εισαγωγής τους στο Χρηματιστήριο, θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, τουλάχιστον, να υπολογιστεί η υπεραξία από την πώλησή τους, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1032/2015, όπου οι τιμές κτήσης και πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδουν οι χρηματιστηριακές εταιρίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής. Ούτω, στην προσαγόμενη έκθεση των ορκωτών ελεγκτών, στην οποία έχουν ενσωματωθεί, σε παραρτήματα, όλα τα πινακίδια αγορών και πωλήσεων της εξεταζόμενης περιόδου υπολογίζεται ότι η υπεραξία από την πώληση των 1.544.000 μετοχών της Neurosoft, κατά το ελεγχόμενη χρονική περίοδο, ανέρχεται σε 1.690.770,59€ [...].

Τέλος, προς κατάδειξη του όλως αναιτιολογήτου του ελεγκτικού πορίσματος, ως προς το συγκεκριμένο αντικείμενο, επισημαίνεται ότι ο έλεγχος εντόπισε και σοβαρές ελλείψεις και λανθασμένους υπολογισμούς, ακόμη και κατά την εφαρμογή της, ούτως ή άλλως, εσφαλμένης και μη εφαρμοστέας μεθόδου FIFO, καθ' όσον η υπεραξία, που θα προέκυπτε με βάση αυτή, δεν ανέρχεται στο ποσό των 3.517.447,74€ (753.547,37 το έτος 2016 και 2.763.900,37€ το έτος 2017), όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο έλεγχος, αλλά στο ποσό των 2.521.007,92€ (701.825,96€ το έτος 2016 και 1.819.181,96€ το έτος 2017), σύμφωνα με τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στην προσκομιζόμενη έκθεση ορκωτών ελεγκτών (σελ. 14 επ.).

Συνακόλουθα, ως προς το ζήτημα του της υπεραξίας από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, καθ' όσον οι διαπιστώσεις του ελέγχου καθίστανται απολύτως άκυρες ως αναιτιολόγητες, καθώς στοιχειοθετείται συμπερασματικά, μη νόμιμα και βάσει εσφαλμένης μεθοδολογίας η αποδοθείσα απόκρυψη φορολογητέας ύλης, προερχομένης από την συγκεκριμένη πηγή (υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής). Όλως επικουρικώς, θα πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός μου, περί εσφαλμένης εφαρμογής της τελικώς επιλεγείσης μεθόδου εξεύρεσης της τυχόν υπεραξίας και να προσδιορισθεί αυτή στο ποσό των 1.690.770,59€, και, ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2016 στο ποσό των 151.760,56€ και για το έτος 2017 στο ποσό των 1.539.010,03€, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, τα προσκομιζόμενα πινακίδια αγορών και πωλήσεων και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1032/2015.».

Επειδή, ο προσφεύγων, προς υποστήριξη των ως άνω ισχυρισμών του, προσκομίζει την από 27/05/2024 «ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ 1.544.000 ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΜΙΛΑΝΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ “.....” (ΑΡ. ΓΕΜΗ) ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΣΤΑ ΕΤΗ 2016 & 2017 (29/11/2016 έως 01/6/2017)» στην οποία περιέχονται ως παραρτήματα και όλα τα πινάκια αγοράς 1.544.000 μετοχών, καθώς και τα πινακίδια πώλησης ιδίου αριθμού μετοχών.

Επειδή, από την ως έκθεση προκύπτει ότι οι πωλήσεις μετοχών που διέθεσε ο προσφεύγων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ήταν οι κάτωθι:

ΜΕΤΟΧΕΣ						
Τα πινακίδια παρατίθενται στο Παράρτημα V						
ΠΩΛΗΣΕΙΣ 2016						
Ενέργεια	Ημερομηνία	Πώληση αριθμός μετοχών	Αξία μτχς	Ποσό Πώλησης	Τραπεζικά έξοδα	Ποσό που πιστώθηκε
SALE	23/12/2016	50.000	2,5000	125.000,00 €	1.641,62 €	123.358,38 €
SALE	19/12/2016	65.000	2,3818	154.816,03 €	2.032,96 €	152.783,07 €

SALE	16/12/2016	19.000	2,4800	47.120,00 €	672,46 €	46.447,54 €
SAI.E	14/12/2016	30.000	2,4500	73.500,00 €	1.048,38 €	72.451,62 €
SALE	14/12/2016	1.000	2,4800	2.480,00 €	60,44 €	2.419,56 €
SALE	13/12/2016	20.000	2,4100	48.200,00 €	687,85 €	47.512,15 €
SAI.E	12/12/2016	30.000	2,4100	72.300,00 €	1.031,28 €	71.268,72 €
SAI.E	29/11/2016	125.000	2,2025	275.312,00 €	4.130,67 €	271.181,33 €
	ΣΥΝΟΛΟ	340.000		798.728,03 €	11.305,66 €	787.422,37 €
ΠΩΛΗΣΕΙΣ 2017						
Ενέργεια	Ημερομηνία	Πώληση αριθμός μετοχών	Αξία μτχς	Ποσό Πώλησης	Τραπεζικά έξοδα	Ποσό που πιστώθηκε
SALE	1/6/2017	35.000	3,1506	110.269,99 €	1.448,29 €	108.821,70 €
SALE	29/5/2017	24.000	3,1000	74.400,00 €	1.061,20 €	73.338,80 €
SALE	24/5/2017	610.000	2,7400	1.671.400,00 €	15.043,60 €	1.656.356,40 €
SALE	23/5/2017	34.000	2,9800	101.320,00 €	1.330,83 €	99.989,17 €
SALE	18/5/2017	28.000	3,1000	86.800,00 €	1.237,90 €	85.562,10 €
SALE	5/5/2017	39.000	3,3000	128.700,00 €	1.690,19 €	127.009,81 €
SALE	21/4/2017	45.000	3,2000	144.000,00 €	1.891,00 €	142.109,00 €
SALE	6/4/2017	60.000	3,0007	180.040,02 €	2.364,03 €	177.675,99 €
SALE	23/3/2017	65.000	3,0000	195.000,00 €	2.926,00 €	192.074,00 €
SALE	16/3/2017	55.000	2,9507	162.289,99 €	2.131,06 €	160.158,93 €
SALE	2/3/2017	37.000	3,1000	114.700,00 €	1.506,44 €	113.193,56 €
SALE	8/2/2017	55.000	3,2000	176.000,00 €	2.311,00 €	173.689,00 €
SALE	26/1/2017	10.000	3,7800	37.800,00 €	568,00 €	37.232,00 €
SALE	24/1/2017	2.000	3,8200	7.640,00 €	121,33 €	7.518,67 €
SALE	23/1/2017	10.000	3,7020	37.020,00 €	556,30 €	36.463,70 €
SALE	20/1/2017	10.000	3,6088	36.088,00 €	542,33 €	35.545,67 €
SALE	13/1/2017	85.000	2,8019	238.159,97 €	3.573,40 €	234.586,57 €
	ΣΥΝΟΛΟ	1.204.000		3.501.627,97 €	40.302,90 €	3.461.325,07
	ΣΥΝΟΛΟ 2016, 2017	1.544.000		4.300.356,00 €	51.608,56 €	4.248.747,44 €

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου ως ο ακόλουθος πίνακας:

_ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ				
		ΕΤΟΣ 2016	ΕΤΟΣ 2017	Σύνολο
	Αξία πώλησης μετοχών	787.422,37	3.461.325,07	4.248.747,44
μείον	Αξία κτήσης μετοχών	33.875,00	697.424,70	731.299,70
	Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	753.547,37	2.763.900,37	3.517.447,74

που αφορά σε υπεραξία από πώληση μετοχών της εισηγμένης εταιρείας στο Χρηματιστήριο του Μιλάνου εταιρείας (αρ. ΓΕΜΗ). Ειδικότερα, εντός του έτους 2016

πωλήθηκαν 982.000 (= 340.000 + 642.000) μετοχές και εντός του έτους 2017 πωλήθηκαν 1.204.000 μετοχές της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς κατά τον υπολογισμό της αξίας κτήσης των μετοχών εφαρμόστηκε η μέθοδος FIFO, προκρίνοντας ως ορθότερο των υπολογισμό με βάση τα δικαιολογητικά έγγραφα των συναλλαγών (πινάκια πώλησης και αγοράς).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του καθόλου τις πωλήσεις 642.000 μετοχών κατά το διάστημα από 01/01/2016 έως 10/11/2016, με συνέπεια να είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας κτήσης των πωλούμενων μετοχών.

Επειδή, ο έλεγχος στην Έκθεση Απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, αναφέρει ότι δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών.

Επειδή, ωστόσο, σχετικά έγγραφα συναλλαγών προσκομίστηκαν σε μεταγενέστερο στάδιο στην Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ...../02-06-2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα.

Επειδή, με βάση και τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η αξία κτήσης των πωληθεισών μετοχών θα πρέπει να γίνει λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά έγγραφα και δεδομένου ότι πρόκειται για διαδοχικές αποκτήσεις, ως τιμή κτήσης θα πρέπει να ληφθεί η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών.

Επειδή, άλλωστε, δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία αναφορικά με τις αγοραπωλησίες μετοχών κατά το διάστημα από 01/01/2009 έως και 31/12/2012. Αυτό σημαίνει ότι παρέλκει η διενέργεια της μεθόδου FIFO προκειμένου για τη διαπίστωση τυχόν υπολοίπου μετοχών που είχαν αποκτηθεί πριν την 01/01/2009 και οι οποίες ενδεχομένως παρέμεναν εις χείρας του προσφεύγοντος έως και τα κρινόμενα φορολογικά έτη, με σκοπό την εξαίρεσή τους από τον φόρο υπεραξίας.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει σχετική εργασία υπολογισμού της υπεραξίας, η οποία περιλαμβάνεται στις σελ. 8-10 της από 27/05/2024 Γνωμάτευσης της ελεγκτικής εταιρείας, με υπογράφοντα τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή

Επειδή, η Υπηρεσία μας βασιζόμενη στην εν λόγω εργασία (η οποία κατά τα λοιπά κρίνεται ορθή) και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη οι επιμέρους 642.000 μετοχές που πωλήθηκαν εντός του έτους 2016 (από το σύνολο των 982.000), προέβη σε τροποποίηση των σχετικών πινάκων, συμπεριλαμβάνοντας στον υπολογισμό και αυτές τις μετοχές, λαμβάνοντας υπόψη τις συνολικές αξίες κτήσης και πώλησης αυτών, όπως προκύπτουν από τον σχετικό πίνακα της σελ. 64 της από 18/12/2022 αρχικής Έκθεσης Ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου διαμορφώνεται ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

Υπολογισμός αξίας κτήσης/μετοχή	
Συνολικό κόστος κτήσης 1.544.000 μετοχών	2.557.976,83
Συνολικό κόστος κτήσης 642.000 μετοχών	224.700,00
Σύνολο κόστους (Α)	2.782.676,83

Συνολικός αριθμός μετοχών (B)	2.186.000,00
Μέση τιμή κτήσης (A)/(B)	1,27

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Φορολογικό έτος	2016
Αξία πώλησης 340.000 μετοχών	787.422,37
Αξία πώλησης 642.000 μετοχών	1.094.320,00
Συνολική αξία πώλησης (A)	1.881.742,37
Συνολική αξία κτήσης 982.000 μετοχών με τιμή 1,27 €/μτχ(B)	1.250.040,55
Υπεραξία (A) -(B)	631.701,82
Υπεραξία έτους 2016 η οποία καταλογίστηκε σε προγενέστερο έλεγχο	30.580,00
Υπεραξία 2016	601.121,82

Φορολογικό έτος	2017
Αξία πώλησης 1.204.000 μετοχών	3.461.325,06
Αξία κτήσης 1.204.000 μετοχών με τιμή 1,27 €/μτχ	1.532.636,28
Υπεραξία 2017	1.928.688,78

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μη ορθώς κατά τον υπολογισμό της αξίας κτήσης των μετοχών εφαρμόστηκε η μέθοδος FIFO, η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση των 1.544.000 μετοχών (340.000 μτχ εντός του έτους 2016 και 1.204.000 μτχ εντός του έτους 2017) του προσφεύγοντος προσδιορίζεται σε 2.529.810,60€ (631.701,82€ - 30.580,00€ = 601.121,82€ για το φορολογικό έτος 2016 και 1.928.688,78€ για το φορολογικό έτος 2017), σύμφωνα με τα προεκτεθέντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 18-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση.

- Της με αριθμό/18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Της με αριθμό/18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/18-12-2023) φορολογικού έτους 2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	5.308,58	0,00	5.308,58	0,00	5.308,58	0,00	0,00
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	315.279,71	0,03	330.211,71	0,03	330.211,71	0,03	14.932,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13	24.700,00	0,00	1.004.694,32	0,00	304.694,32	0,00	279.994,32
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	30.000,00	0,00	30.000,00	0,00	30.000,00	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	32.080,00	0,00	785.627,37	0,00	601.121,82	0,00	569.041,82
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	407.368,29	0,03	2.155.841,98	0,03	1.271.336,43	0,03	863.968,14
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	407.368,29	0,03	2.155.841,98	0,03	1.271.336,43	0,03	863.968,14
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	0,00	89.245,71	0,00	0,00	0,00	0,00	-89.245,71
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	407.368,29	89.245,74	2.155.841,98	0,03	1.271.336,43	0,03	774.722,43
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	158.504,89		158.504,89		158.504,89		0,00
Συνολικό εισόδημα	565.873,18	89.245,74	2.314.346,87	0,03	1.429.841,32	0,03	774.722,43
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	565.873,18	89.245,74	2.314.346,87	0,03	1.429.841,32	0,03	774.722,43

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) – (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	407.368,29	89.245,74	2.155.841,98	0,03	1.271.336,43	0,03	774.722,43
Φόρος κλίμακας	52.587,77	33.160,57	490.511,21		231.835,37		146.087,03
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.000,00		2.000,00		2.000,00		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	50.587,77	33.160,57	488.511,21	0,03	229.835,37	0,03	146.087,03
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	31.528,48	0,01	31.528,48	0,01	31.528,48	0,01	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	7.208,12		7.208,12		7.208,12		0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση			123,00		123,00		123,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							

3.	Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
	Μείωση επιστροφής φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (+/-)	11.851,17	33.160,58	449.651,61	-0,01	190.975,77	-0,01	145.964,03
Γ.	Πλέον							
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου							
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
	Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	11.851,17	33.160,58	449.651,61	-0,01	190.975,77	-0,01	145.964,03
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			218.900,22		89.562,30		89.562,30
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	51.318,32	5.383,12	226.165,69		137.715,13		81.013,69
	Τέλος επιτηδεύματος							
	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.525,33	1.931,80	1.525,33	1.931,80	1.525,33	1.931,80	0,00
								
	Συνολικά ποσά (+/-)	64.694,82	40.475,48	896.242,85	1.931,79	419.778,53	1.931,79	316.540,02
Δ.	ΣΥΝΟΛΑ							
	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
	Διαφορά συμψηφισμού							
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	105.170,30		898.174,64		421.710,32		316.540,02
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
	Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	105.170,30		898.174,64		421.710,32		316.540,02

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/18-12-2023) φορολογικού έτους 2017**

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	3.162,06	0,00	3.162,06	0,00	3.162,06	0,00	0,00
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	195.165,68	0,01	206.008,68	0,01	206.008,68	0,01	10.843,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδ. του άρθρ 21 παρ.4 ν.4172/13	0,00	0,00	1.814.467,42	0,00	199.488,58	0,00	199.488,58
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	26.184,00	0,00	26.184,00	0,00	26.184,00	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	2.763.900,37	0,00	1.928.688,78	0,00	1.928.688,78
Ναυτικό Εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	224.511,74	0,01	4.813.722,53	0,01	2.363.532,10	0,01	2.139.020,36

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	224.511,74	0,01	4.813.722,53	0,01	2.363.532,10	0,01	2.139.020,36
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	224.511,74	0,01	4.813.722,53	0,01	2.363.532,10	0,01	2.139.020,36
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	224.511,74	0,01	4.813.722,53	0,01	2.363.532,10	0,01	2.139.020,36
Τεκμαρτό εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	224.511,74	0,01	4.813.722,53	0,01	2.363.532,10	0,01	2.139.020,36

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας Φορολογητέο εισόδημα Φόρος κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) - (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
224.511,74	0,01	4.813.722,53	0,01	2.363.532,10	0,01	2.139.020,36	
Φόρος κλίμακας	35.942,52		1.050.928,28		392.703,52		356.761,00
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.038,16		2.038,16		2.038,16		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	33.904,36		1.048.890,12		390.665,36		356.761,00
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	29.274,84		29.274,84		29.274,84		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	6.287,68		6.287,68		6.287,68		0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.658,16		1.013.327,60		355.102,84		356.761,00
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-1.658,16		1.013.327,60		355.102,84		356.761,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			507.492,88		178.380,50		178.380,50

Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Τέλος επιτηδεύματος Φόρος πολυτελούς διαβίωσης Συνολικά ποσά (+/-)							
	16.842,97		485.278,75		240.259,71		223.416,74
	2.132,00		2.132,00	1.931,80	2.132,00	1.931,80	0,00
	17.316,81		2.008.231,23	1.931,80	775.875,05	1.931,80	758.558,24
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ Διαφορά συμψηφισμού Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση Πιστωτικό ποσό για επιστροφή <i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i> Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση							
	19.248,61		2.010.163,03		777.806.85		758.558,24
	19.248,61		2.010.163,03		777.806.85		758.558,24

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΙΔΑΝΗΣ

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.