



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1916

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της με αριθμ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2023, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

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

Με τη με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2023, ποσού πληρωμής ύψους **233.815,81 ευρώ**, απορρίφθηκε η από τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος.

Ιστορικό

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ για το φορολογικό έτος 2023, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 233.815,81 ευρώ. Ειδικότερα, ο προσφεύγων στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση καταχώρισε στον κωδικό 829 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, ημεδαπής προέλευσης» το ποσό των 1.539.459,00 ευρώ, το οποίο προερχόταν από πώληση μεριδίων που κατείχε στην εταιρεία

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμ. τροποποιητική δήλωση, με την οποία μετέφερε το παραπάνω ποσό από την πώληση των εταιρικών μεριδίων στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.». Ακολούθως στις υπέβαλε τη με κωδικό αιτήματος αίτηση, προκειμένου να εκκαθαριστεί η ως άνω τροποποιητική δήλωση, αναφέροντας ότι το τίμημα που εισέπραξε από την πώληση των μεριδίων της ΕΠΕ δεν υπόκειται, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος και για τον λόγο αυτό τροποποιεί κατά το μέρος αυτό τη δήλωσή του, δηλώνοντας το ποσό αυτό στον Κ.Α. 781 και αιτείται την επιστροφή του φόρου που μη νομίμως κατέβαλε επί του εν λόγω τιμήματος, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Στη συνέχεια, στις η Προϊστάμενη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής προέβη στην έκδοση της με αριθμ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματός, φορολογικού έτους 2023, επαναφέροντας το επίμαχο ποσό των 1.539.459,00 ευρώ στον κωδικό 829, απορρίπτοντας τη με αριθμ. τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και να διαταχθεί η επιστροφή

σε αυτόν, νομιμοτόκως από τότε που καταβλήθηκε άλλως από τότε που υπέβαλε την τροποποιητική – ανακλητική δήλωσή του, το ποσό φόρου των 226.801,34 ευρώ που κατέβαλε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Το ποσό υπεραξίας που εισπράττεται από την πώληση μεριδίων ΕΠΕ, δεν υπόκειται σε φορολογία δυνάμει της διάταξης του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, δηλαδή της διάταξης με την οποία επιβάλλεται ο συγκεκριμένος φόρος, αφού δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις που περιπτώσιολογικά ρυθμίζει η εν λόγω διάταξη, ειδικότερα, δε, δεν εμπίπτει στο ρυθμιστικό περιεχόμενου ούτε της περίπτωσης α', αφού σε αυτήν εμπίπτει η πώληση ΜΕΤΟΧΩΝ, το δε κεφάλαιο της ΕΠΕ δεν διαιρείται σε μετοχές αλλά σε μερίδια, ούτε της περίπτωσης γ', αφού σε αυτήν εμπίπτει η πώληση μεριδίων ή μερίδων προσωπικών εταιρειών, η δε ΕΠΕ δεν συνιστά ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ εταιρεία αλλά ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ. Κατ' ακολουθία, μη νομίμως απορρίφθηκε η αίτησή του, με την οποία τροποποιούσε – ανακαλούσε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία από νομική πλάνη του δήλωσε ότι το ποσό των 1.539.459,00 ευρώ, που είναι το τίμημα που εισέπραξε από πώληση των μεριδίων που κατείχε στην εταιρεία υπάγεται σε φόρο, ενώ πράγματι αυτό δεν υπόκειται σε φόρο, συνακόλουθα δε αχρεωστήτως κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, ο οποίος ανερχόταν στο ποσό των 226.801,34 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος:

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

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

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

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

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

.....

3. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.

4. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές.

Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο.

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 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)” διευκρινίστηκαν τα παρακάτω:

«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:

i. 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».

ii. Στο πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης γ' εμπίπτει, αν και δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο, το εισόδημα (υπεραξία) από μεταβίβαση ποσοστού συμμετοχής σε κοινοπραξία δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 293 του Ν.4072/2012, ορίζεται ότι εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρία. Περαιτέρω, στις ίδιες διατάξεις εμπίπτει και η μεταβίβαση μεριδίων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, κοινωνιών και αστικών εταιριών.

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

.....

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

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

.....

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

.....

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

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

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

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

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

Στην περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι της παρ. 1 του άρθρου 42 έχουν αποκτηθεί από κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή, ως τιμή κτήσης των τίτλων αυτών, θα λαμβάνεται ο φόρος που καταβλήθηκε λόγω της αιτίας απόκτησης αυτών, καθώς και όλες οι δαπάνες, μεταξύ των

οποίων και ο ως άνω φόρος, που συνδέονται με την αγορά των τίτλων και γενικότερα την απόκτηση αυτών συμπεριλαμβάνονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 42, στην τιμή κτήσης των τίτλων.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, η εκκαθάριση της οποίας έγινε με βάση τα στοιχεία που συμπλήρωσε ο ίδιος ο προσφεύγων και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος. Ειδικότερα, στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση καταχώρισε στον κωδικό 829 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, ημεδαπής προέλευσης» το ποσό των 1.539.459,00 ευρώ, το οποίο προερχόταν από πώληση μεριδίων που κατείχε στην εταιρεία Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμ..... τροποποιητική δήλωση, με την οποία μετέφερε το παραπάνω ποσό από την πώληση των εταιρικών μεριδίων στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.», καθώς, σύμφωνα με τα όσα αναφέρει, το τίμημα που εισέπραξε από την πώληση των μεριδίων της ΕΠΕ δεν υπόκειται, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν. 4172/2013. σε φόρο εισοδήματος. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση δεν έγινε αποδεκτή από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία επανέφερε το επίμαχο ποσό των 1.539.459,00 ευρώ στον κωδικό 829 και εξέδωσε τη με αριθμ. ειδοποίησης προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματός, φορολογικού έτους 2023.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό υπεραξίας που εισπράττεται από την πώληση μεριδίων ΕΠΕ, δεν υπόκειται σε φορολογία δυνάμει της διάταξης του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, δηλαδή της διάταξης με την οποία επιβάλλεται ο συγκεκριμένος φόρος, αφού δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις που περιπτώσιολογικά ρυθμίζει η εν λόγω διάταξη, ειδικότερα, δε, δεν εμπίπτει στο ρυθμιστικό περιεχόμενου ούτε της περίπτωσης α', αφού σε αυτήν εμπίπτει η πώληση μετοχών, το δε κεφάλαιο της ΕΠΕ δεν διαιρείται σε μετοχές αλλά σε μερίδια, ούτε της περίπτωσης γ', αφού σε αυτήν εμπίπτει η πώληση μεριδίων ή μερίδων προσωπικών εταιρειών, η δε ΕΠΕ δεν συνιστά προσωπική εταιρεία αλλά κεφαλαιουχική.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλεται, καθώς σύμφωνα με τα προαναφερθέντα στην ΠΟΛ.1032/2015 ρητά αναφέρεται ότι στο πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 εμπίπτει και το εισόδημα (υπεραξία) από μεταβίβαση μεριδίων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης. Ως εκ τούτου, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής ορθά και νόμιμα εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη απορρίπτοντας την από τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, καθώς το τίμημα που κατά δήλωσή του εισέπραξε ο προσφεύγων από πώληση των μεριδίων που κατείχε στην εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2023, αποτελεί εισόδημα από τη μεταβίβαση τίτλων της παρ. 1 του άρθρου 42 και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2023.

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

Τελικό Χρεωστικό: 233.815,81 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε αρχικά με τη με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής (Α.Χ.Κ.) και δεν τροποποιήθηκε με την έκδοση της με αριθμ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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