



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2259

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

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

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

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της από 02/03/2025 τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του υπ' αριθμόν ηλεκτρονικού αιτήματος που υπέβαλε ενώπιον του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμόν/29-08-2023 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/15-09-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό ποσό προς απόδοση ύψους 49.276,80 €.

Ειδικότερα, στην ανωτέρω υποβληθείσα δήλωση ο προσφεύγων καταχώρισε στον κωδικό 829 "Υπεραξία των άρθρων 42 και 42^Α του ΚΦΕ ημεδαπής προέλευσης" το ποσό των 327.276,60 €, το οποίο προερχόταν από υπεραξία πώλησης μεριδίων που κατείχε στην εταιρεία με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, μέσω του υπ' αριθμόν ηλεκτρονικού αιτήματος που υπέβαλε ενώπιον του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, υπέβαλε την από 29/11/2024 τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2022, όπου άλλαξε το ποσό του προαναφερθέντος κωδικού 829 σε 15.868,75 €, συνυποβάλλοντας και επεξηγηματικό υπόμνημα.

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή του ανωτέρω ηλεκτρονικού αιτήματος (02/03/2025), ο προσφεύγων θεώρησε ότι αυτό απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί μη ορθότητας της διάταξης της παρ. 4 του άρθ. 42 του ν.4172/2013 που αφορά στον τρόπο υπολογισμού της υπεραξίας από μεταβίβαση κεφαλαίου. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι σε περιπτώσεις όπως η κρινόμενη, όπου μεταβιβάζονται συμμετοχές σε εταιρείες και πρέπει να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης αυτών προκειμένου στη συνέχεια να προσδιοριστεί τυχόν υπεραξία από τη μεταβίβαση, η εν λόγω διάταξη, όπως περαιτέρω έχει ερμηνευτεί με την ΠΟΛ 1032/2015, μη ορθώς επιτάσσει τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων των εταιρειών εφόσον η πραγματική αξία κτήσης ήταν υψηλότερη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν.4172/2013:

«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 εδρεύει σε συνεργάσιμο στον φορολογικό τομέα κράτος και η μεταβίβαση των τίτλων που αποκτήθηκαν από τον εισφέροντα να διενεργείται μετά την παρέλευση δύο (2) τουλάχιστον ετών από τη λήψη τους. **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 τον 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 εγκύκλιο με θέμα “Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος του νέου ΚΦΕ (Ν.4172/2013)” διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 εταιρείας 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 εταιρείας 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**».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το μη αμφισβητούμενο πραγματικό κόστος κτήσης της συμμετοχής του στην εταιρεία με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., το οποίο ανέρχεται σε 455.157,16 € (και όχι αυτό με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων

143.749,24 €) και κατ' επέκταση, η υπεραξία από τη μεταβίβαση αυτής να προσδιοριστεί σε 15.868,75 € (= 471.025,91 € - 455.157,16 €), σύμφωνα με την από 29/11/2024 τροποποιητική δήλωση και όχι σε 327.276,67 € (= 471.025,91 € - 455.157,16 €), όπως είχε προσδιοριστεί με την υπ' αριθμόν 152643/29-08-2023 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022.

Επειδή ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλεται, καθώς η διάταξη του άρθρ. 42, παρ. 4 του ν.4172/2013 και η ΠΟΛ 1032/2015 ρητά ορίζουν ότι η τιμή κτήσης των μεταβιβαζομένων τίτλων προσδιορίζεται με βάση τη **χαμηλότερη αξία** κατά τον χρόνο απόκτησης μεταξύ α) της αξίας των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους τίτλους και β) του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **31/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της από 02/03/2025 τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του υπ' αριθμόν ηλεκτρονικού αιτήματος που υπέβαλε ενώπιον του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

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

ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.