



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 28/04/2023

Αριθμός απόφασης: 268

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

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

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 610.401,25 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 152.600,31 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 97.763,82 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **860.765,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου λήφθηκαν υπόψη: α) οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016, ήτοι η με αριθμ. καταχώρισηαρχική δήλωση, καθώς και η με αριθμ. καταχώρισητροποποιητική δήλωση (η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης υποβλήθηκε η με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανής προσφυγή ενώπιων της Υπηρεσίας μας, η οποία με τη σειρά της εξέδωσε την υπ' αριθμ.απορριπτική απόφαση), και β) τα τραπεζικά δεδομένα που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ), τα οποία περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016.

Ειδικότερα, με το με αριθμ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2016, τα δικαιολογητικά επί των οποίων στηρίζονταν τα δηλούμενα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στοιχεία σχετικά με τη συμμετοχή του σε Νομικές Οντότητες (ύψος των μερισμάτων ή αμοιβών ή κερδών, τυχόν δανειακές υποχρεώσεις ή προσωρινές αναλήψεις και καταθέσεις από και προς την Οντότητα, τυχόν συμμετοχή του σε αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίου, όπως επίσης και τις μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων ή μετοχών), καθώς και στοιχεία και δικαιολογητικά για την απόδειξη της προέλευσης και της νομιμότητας των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Από τον έλεγχο των με αριθμ. πρωτ.απαντητικών υπομνημάτων του προσφεύγοντος στο ως άνω αίτημα, καθώς και των όσων επικαλέστηκε ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ.υπόμνημα (το

οποίο υποβλήθηκε σε απάντηση του υπ' αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που εξέδωσε το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2015) και το με αριθμ.απαντητικό υπόμνημα στο με αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, προέκυψαν τα εξής:

Α) Από τον έλεγχο των συνημμένων παραστατικών, σε σχέση με τα καταχωρηθέντα ποσά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν προέκυψαν διαφορές.

Β) Από την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου τραπεζικών δεδομένων δε διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/13 ή διαφορές στις αμοιβές (άρθρο 12 του ν. 4172/2013)

Γ) Από τον έλεγχο ως προς τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στην αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψαν διαφορές ως προς το ποσό υπεραξίας από πώληση μετοχών (κωδ. 829) και ως προς τη δαπάνη για χορήγηση δανείων (κωδ. 759).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- **Σχετικά με τη συμπλήρωση του κωδ. 759 εντύπου Ε1**

Από τα συνυποβαλλόμενα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει η παροχή δανείων προς την εταιρεία, συνολικού ύψους 6.850.000,00 ευρώ. Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προκύπτει η μεταφορά ποσού 1.100.000,00 ευρώ στιςαπό τον υπ' αριθμ. GR.....ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προς τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, καθώς και μεταφορά ποσού 110.000,00 ευρώ στιςαπό τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της ως άνω εταιρείας προς τον υπ' αριθμ. GR.....ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος. Η μεταφορά αυτού του κεφαλαίου (1.100.000,00 ευρώ) αποτελεί για τη φορολογική αρχή δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση, που σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων όφειλε να συμπεριλάβει στον κωδικό 759. Ο έλεγχος δεχόμενος ότι η πίστωση ποσού 110.000,00 στιςαποτελεί μερική επιστροφή του παραπάνω δανείου ή της ταμειακής διευκόλυνσης που παρείχε ο προσφεύγων προς την εταιρεία, κατέληξε στο πόρισμα ότι το υπολειπόμενο ποσό των 990.000,00 ευρώ (1.100.000,00-110.000,00) αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία, το οποίο βαρύνει τη συνολική ετήσια δαπάνη του προσφεύγοντος κατά το άρθρο 32 περ. δ' του ν.4172/2013, και συνεπώς το ποσό που θα έπρεπε να καταχωρηθεί στον κωδ. 759 της δήλωσης του προσφεύγοντος ανέρχεται στο ύψος των 7.840.000,00 (6.850.000,00+990.000,00) αντί του δηλωθέντος 6.850.000,00 ευρώ.

- **Σχετικά με τη συμπλήρωση του κωδ. 829 εντύπου Ε1**

Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν τόσο στον έλεγχο, όσο και στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, όπου υποβλήθηκε η υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση και εν συνεχεία η υπ' αριθμ. ενδικοφανής προσφυγή, προκύπτει πως το κατά το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων προέβη σε μεταβιβάσεις μετοχών, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα της σελίδας 34 της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό της προκύπτουσας υπεραξίας από τις ως άνω μεταβιβάσεις μετοχών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1032/2015, ως εξής:

α) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στην εταιρεία

1.224.080 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 7,3595 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 1.224.080 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 9.008.616,76 - 1.224.080,00 = **7.784.536,76 ευρώ**

β) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείαςστην:

24.500 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 4,40 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 245.000 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 107.800,00 - 245.000,00 = **-137.200,00**

γ) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στον:

2.000 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 10,0939 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει βιβλίων) - 6.000,00 = 20.187,80 - 6.000,00 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = **14.187,80 ευρώ**

δ) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στην εταιρεία :

1.836.120 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 2,9954 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 1.836.120,00 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 5.500.000 - 1.836.120 = **3.663.880,00 ευρώ**

Συνεπώς προσδιορίστηκε προκύπτουσα υπεραξία από το σύνολο των μεταβιβάσεων μετοχών ύψους 7.784.536,76 + (- 137.200,00) + 14.187,80 + 3.663.880,00 = 11.325.404,56 ευρώ

Με βάση όλα τα ανωτέρω, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 1.545.851,77 ευρώ και διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 977.638,21 ευρώ και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμ.προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί χορήγησης δανείου/ταμειακής διευκόλυνσης ποσού 990.000,00 ευρώ προς την εταιρεία
- Παράνομη η επιβολή φόρου εισοδήματος επί της υπεραξίας που προέκυψε από τη μεταβίβαση των μετοχών λόγω αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 42 παρ. 1 του ν. 4172/2013. Σε κάθε δε περίπτωση ο υπολογισμός της υπεραξίας είναι λανθασμένος για το λόγο ότι δεν έχει αφαιρεθεί η τιμή κτήσης των μετοχών, γεγονός που συνομολογεί και ο έλεγχος.

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

«Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας

1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε

Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

.....

Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το Ν. 2707/1999 (Α' 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν

γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2016 υφίστανται συμβάσεις παροχής δανείων από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία συνολικού ύψους 6.850.000,00 ευρώ, το οποίο έχει δηλώσει ο προσφεύγων στο σχετικό κωδικό 759 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Περαιτέρω όμως, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του, προκύπτει η μεταφορά ποσού 1.100.000,00 ευρώ στιςαπό τον υπ' αριθμ. GR.....ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προς τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση, που σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων όφειλε να συμπεριλάβει στον κωδικό 759. Δεχόμενος όμως ο έλεγχος ότι ποσό 110.000,00 ευρώ, το οποίο μεταφέρθηκε στιςαπό τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της ως άνω εταιρείας προς τον υπ' αριθμ. GR.....ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του

προσφεύγοντος, αποτελεί μερική επιστροφή του παραπάνω δανείου ή της ταμειακής διευκόλυνσης που παρείχε ο προσφεύγων προς την εταιρεία, έκρινε ότι υπόλοιπο ποσό των 990.000,00 ευρώ (1.100.000,00-110.000,00) αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία, το οποίο βαραίνει τη συνολική ετήσια δαπάνη του προσφεύγοντος κατά το άρθρο 32 περ. δ' του ν.4172/2013, το οποίο έπρεπε να καταχωρηθεί στον κωδ. 759 της δήλωσης, και συνεπώς **το ποσό που θα έπρεπε να καταχωρηθεί στον κωδ. 759 της δήλωσης του προσφεύγοντος ανέρχεται στο ύψος των 7.840.000,00 (6.850.000,00+990.000,00) αντί του δηλωθέντος 6.850.000,00 ευρώ.**

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το ως άνω ποσό των 990.000,00 ευρώ αποτέλεσε επί της ουσίας δάνειο που χορήγησε προς την εταιρεία, το οποίο έχει νομίμως συμπεριληφθεί στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 ως «δαπάνη για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε» (κωδικός 759 του εντύπου Ε1) στο ποσό των 6.850.000,00 ευρώ.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων αναφέρει ότι στο πλαίσιο αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά ποσό 110.000,00 ευρώ, προέβη στιςσε καταβολή του συνολικού ποσού που αντιστοιχούσε στη συμμετοχή της μητέρας του και του ιδίου (110.000,00 ευρώ) με μεταφορά από τον υπ' αριθμ. GR.....τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί στηνστον υπ' αριθμ. GR.....τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η εταιρεία στην ίδια τράπεζα. Πλην όμως, λόγω πρόδηλου σφάλματος κατά την πληκτρολόγηση, κατέθεσε εκ παραδρομής ποσό 1.100.000,00 ευρώ αντί του ορθού 110.000,00 ευρώ, γεγονός το οποίο επιβεβαιώνεται από τηνεπιστολή του προς την εταιρεία, καθώς και το από 10/10/2016 πρακτικό του Διοικητικού της Συμβουλίου της, με το οποίο αναγνωρίστηκε η εσφαλμένη καταβολή του ποσού των 990.000,00 ευρώ και αποφασίστηκε αυτό να του επιστραφεί όπου και όπως θα υποδειχθεί από τον ίδιο. Ως εκ τούτου, για εξοικονόμηση χρόνου και κόπου, αποφασίστηκε, αντί να κατατεθεί εκ νέου στον τραπεζικό του λογαριασμό, να καταβληθεί απευθείας εκ μέρους του από την εταιρεία στην εταιρεία, με την οποία είχε συνάψει τις με ημερομηνίασυμβάσεις δανείου ποσού 650.000,00 ευρώ, 300.000,00 ευρώ και 40.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

Προς απόδειξη του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά τηςμε μεταφορές ποσών από τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας προς τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, και ειδικότερα: α) πέντε (5) καταβολών ποσού 130.000,00 ευρώ, 130.000,00 ευρώ 130.000,00 ευρώ 130.000,00 ευρώ και 129.985,00 ευρώ στις, β) δύο (2) καταβολών ποσού 150.000,00 ευρώ και 149.994,00 ευρώ στις και γ) μίας (1) καταβολής ποσού 39.998,00 ευρώ στις

Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την ασφαλέστερη και ορθότερη απεικόνιση και δικαιολόγηση του ποσού της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....», αποφασίστηκε να του επιστραφεί το σύνολο του καταβληθέντος ποσού (1.100.000,00 ευρώ) και να προβεί ξεχωριστά με τη μητέρα του σε εκ νέου καταβολή του ποσού ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους (50% έκαστος). Για το λόγο αυτό μεταφέρθηκε στιςαπό το λογαριασμό της εταιρείας στον υπ' αριθμ. GR.....τραπεζικό του λογαριασμό το ποσό των 110.000,00 ευρώ και στη συνέχεια στις ο ίδιος πραγματοποίησε δύο χρηματικές μεταφορές ποσού εκάστη 55.000,00 ευρώ, από τον υπ' αριθμ.

GR.....τραπεζικό του λογαριασμό στον τον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, οι οποίες αφορούσαν το ποσό της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου που αναλογούσε στον ίδιο και τη μητέρα του

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 ο προσφεύγων προσκομίζει αποσπασματικά στοιχεία από τα οποία δεν αποδεικνύεται ασφαλώς ότι το επίμαχο ποσό των 990.000,00 ευρώ κατατέθηκε στην εταιρεία εκ παραδρομής και επεστράφη στον ίδιο στο σύνολό του εμμέσως, ήτοι με την κατάθεσή του μέσω τμηματικών καταβολών στην εταιρεία για την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων που είχε αναλάβει απέναντί της. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις λογιστικές εγγραφές και τις κινήσεις των σχετικών λογαριασμών λογιστικής από τα τηρηθέντα βιβλία των παραπάνω εταιρειών συμφερόντων του «.....» και, προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι παραπάνω καταβολές χρημάτων από την «.....» προς την έλαβαν χώρα στο πλαίσιο των με ημερομηνίαεπικαλούμενων συμβάσεων δανείου του προσφεύγοντος με την εταιρεία και δεν αφορούν έτερες συναλλαγές μεταξύ των δύο εταιρειών. Από μόνη της η προσκόμιση τραπεζικών παραστατικών μεταφοράς του ποσού των 990.000,00 ευρώ από την εταιρεία «.....» στην εταιρεία δεν αποδεικνύει σε καμία περίπτωση ότι τα χρήματα αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη της υποχρέωσης για παροχή δανείου του προσφεύγοντος προς την εταιρεία και ότι δεν αποτελούν δάνειο του προσφεύγοντος προς την εταιρεία «.....», κεφάλαιο το οποίο μεταφέρθηκε εν συνεχεία για τον οποιονδήποτε λόγο στην εταιρεία Εξάλλου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε και την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας, προκειμένου να αποκλειστεί ότι δεν έχουν εισρεύσει κεφάλαια από άλλα νομικά πρόσωπα συμφερόντων του προσφεύγοντος (.....), τα οποία αφορούν τα ποσά που αναγράφονται στις απόεπικαλούμενες συμβάσεις δανείου.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 110.000,00 ευρώ που μεταφέρθηκε στιςαπό το λογαριασμό της εταιρείας στον υπ' αριθμ. GR.....τραπεζικό του λογαριασμό αποτελεί το ποσό της αύξησης κεφαλαίου, το οποίο αποφασίστηκε να του επιστραφεί 40 ημέρες μετά την αρχική του μεταφορά (.....), προκειμένου να κατατεθεί του εκ νέου στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας πέντε (5) ημέρες αργότερα (.....), δε συνάδει με τις συνήθειες συναλλακτικές πρακτικές, δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία, και επιπλέον δεν επιβεβαιώνεται και από σχετικά λογιστικά στοιχεία της ως άνω εταιρείας.

Επειδή τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι για τη σύσταση του δανείου απαραίτητα στοιχεία είναι η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης ή εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, η οποία να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου, διαφορετικά δάνειο δεν μπορεί ούτως ή άλλως να υφίσταται, αυτός αβασίμως προβάλλεται, καθώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου λογίζονται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για χορήγηση δανείων. Το εν λόγω κρίνεται από τη φορολογική αρχή ως πραγματικό

γεγονός, και ως εκ τούτου στη φορολογία εισοδήματος, αντίθετα με ό,τι ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν είναι καθοριστική η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης.

Επειδή στο άρθρο 42 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το φορολογικό έτος 2016, ορίζεται:

«Άρθρο 42 Μεταβίβαση τίτλων

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

- α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,
- β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),
- γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
- δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
- ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

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

.....

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

4. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές. Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο. 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.

5. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου και τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές σε τίτλους της παραγράφου 1.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 4172/2013 το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Επειδή με την ΠΟΛ.1032/26.1.2015 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), διευκρινίστηκαν τα εξής:

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

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

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

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

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

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 1049253 ΕΞ 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.

Στη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης που τηρεί απλογραφικά βιβλία, ως τιμή πώλησης και κτήσης θα λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Η τιμή κτήσης εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί, θα θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Ειδικότερα και ενδεικτικά, στοιχεία της ατομικής επιχείρησης κατά το έτος μεταβίβασης και κατά το έτος έναρξης εργασιών, όπως πάγια της επιχείρησης, αποθέματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις κλπ., συμβάλλουν στην εκτίμηση του προσδιορισμού της αξίας πώλησης και κτήσης της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, κατά τον έλεγχο από τη Φορολογική Αρχή. Η υπεραξία από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης, αφορά όχι την καθ' αυτό πώληση των παγίων και εμπορευμάτων στο νέο ιδιοκτήτη καθόσον αυτά σε κάθε περίπτωση, αποτελούν ακαθάριστα έσοδα του μεταβιβάζοντος. Ευνόητο, ότι σε περίπτωση αποσβεσμένων παγίων στοιχείων της επιχείρησης, ολόκληρο το τίμημα της πώλησης αποτελεί φορολογητέο έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η υπεραξία εν προκειμένω, αντιστοιχεί στην άυλη αξία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια, φήμη και πελατεία κ.λπ., και φορολογείται με συντελεστή 15%, ενώ δεν αφορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στην περίπτωση εισφοράς ημεδαπών ή αλλοδαπών τίτλων σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου του, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη αυτή που προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920 ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, κατά περίπτωση. Όταν οι πιο πάνω τίτλοι εισφέρονται σε

αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη η ονομαστική αξία των τίτλων που λαμβάνει ο εισφέρων ως αντάλλαγμα.

Τέλος, επισημαίνεται ότι παράλληλα διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 και της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 με τις οποίες επιβάλλεται φόρος 2% επί της αξίας των πωλούμενων μετοχών.

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.

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.

Επισημαίνεται, ότι με την παρ.11 του άρθρου 88 του ν.4316/2014 και την αντίστοιχη τροποποίηση των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 4 του άρθρου 42 παύει να ισχύει η ΠΟΛ.1004/2.1.2014 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1 Β'/2.1.2014) αναφορικά με τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία τίτλων από φυσικά πρόσωπα σε περίπτωση που οι τίτλοι έχουν αποκτηθεί πριν την 29.9.1999.

.....

Διευκρινίζεται ότι για τον προσδιορισμό της υπεραξίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων, με την επιφύλαξη των αναφερομένων στην παρ. 2 iii της παρούσας, λαμβάνεται υπόψη η τιμή πώλησης και το κόστος απόκτησης, όπως αυτά δηλώνονται από τον μεταβιβάζοντα και προκύπτουν από τα δικαιολογητικά έγγραφα που εξέδωσε η εκδότρια εταιρία ή το πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο ανατέθηκε η διαχείριση των ομολόγων αυτών.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται και για μεταβιβάσεις μετοχών, μεριδίων ή μερίδων αλλοδαπών εταιριών, συνάγεται ότι για τον υπολογισμό της υπεραξίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση των ως άνω τίτλων αφαιρείται το κόστος απόκτησής τους, όπως αυτό αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων από τη συμφωνηθείσα αξία πώλησης.

6. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, όπως αυτή ισχύει μετά τη τροποποίησή της με την παρ. 12 του άρθρου 88 του ν.4316/2014 ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της υπεραξίας του άρθρου 42 που προκύπτει από μεταβιβάσεις από φυσικά πρόσωπα, μετοχών, μεριδίων σε Ε.Π.Ε. ή μερίδων σε προσωπικές εταιρίες, κρατικών ομολόγων, εταιρικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων, καταλήγει σε αρνητικό ποσό, το αρνητικό αυτό ποσό μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν αποκλειστικά από τη μεταβίβαση

των παραπάνω τίτλων. Επισημαίνεται, ότι για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημίας) από τις ως άνω μεταβιβάσεις λαμβάνεται το αλγεβρικό άθροισμα των πράξεων (συναλλαγών) που φορολογούνται βάσει της παρ. 1 του άρθρου 42 και έχουν λάβει χώρα εντός του ίδιου φορολογικού έτους, όλων των κατηγοριών των τίτλων της παραγράφου 1.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα συμβόλαια μεταβίβασης μετοχών, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 προέβη σε μεταβιβάσεις μετοχών, όπως αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΩΛΟΥΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΟΡΑΣΤΗ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ			ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΠΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑ- ΣΤΗΚΑΝ	ΤΙΜΗ ΜΕΤΟΧΗΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	
.....	1.224.080	7,3595	9.008.616,76
.....	11.346.390	0,30	3.403.917,00
.....	24.500	4,40	107.800,00
.....	2.000	3,00	6.000,00
.....	1.836.120	2,9954	5.500.000,00

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1032/2015 προκύπτει υπεραξία από τις ως άνω μεταβιβάσεις ως εξής:

α) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στην εταιρεία

Συμβόλαιο

1.224.080 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 7,3595 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 1.224.080 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 9.008.616,76 - 1.224.080,00 = **7.784.536,76 ευρώ**

β) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στην

Συμβόλαιο

11.346.390 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 0,30 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 3.403.917 (κόστος κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 3.403.917 - 3.403.917 = **0**

γ) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στην

24.500 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 4,40 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 245.000 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 107.800,00 - 245.000,00 = **-137.200,00**

δ) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στον

2.000 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 10,0939 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει βιβλίων) - 6.000,00 = 20.187,80 - 6.000,00 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = **14.187,80 ευρώ**

ε) Υπεραξία από πώληση μετοχών της εταιρείας στην εταιρεία :

Συμβόλαιο

1.836.120 (πλήθος μετοχών που μεταβιβάστηκαν) * 2,9954 (αξία μεταβιβαζόμενης μετοχής βάσει συμβολαίου) - 1.836.120,00 (αξία κτήσης μεταβιβαζόμενων μετοχών) = 5.500.000 - 1.836.120 = **3.663.880,00 ευρώ**

Συνεπώς προσδιορίζεται προκύπτουσα υπεραξία από το σύνολο των μεταβιβάσεων μετοχών ύψους 7.784.536,76 + 0 + (- 137.200,00) + 14.187,80 + 3.663.880,00 = 11.325.404,56 ευρώ

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός της υπεραξίας είναι λανθασμένος για το λόγο ότι δεν έχει αφαιρεθεί η τιμή κτήσης των μετοχών, και ειδικότερα ο ορθός υπολογισμός είναι ο ακόλουθος:

Συμβόλαιο

Σύνολο μετοχών εταιρείας 12.240.800

Τιμή πώλησης βάσει συμβολαίου = 9.008.616,76 ευρώ

Τιμή πώλησης μετοχής = 7,3595 ευρώ

Τιμή κτήσης μετοχής βάσει της ελεγκτικής εταιρείας, που προσκομίσθηκε στον έλεγχο 7,3595 ευρώ * 12.240.800 μετοχές = 9.008,616 ευρώ

Άρα Τιμή πώλησης 9.008.616,76 ευρώ – τιμή κτήσης 9.008.616,76 ευρώ = 0 (μηδενική διαφορά)

Συμβόλαιο

Σύνολο μετοχών εταιρείας 11.346.390

Τιμή πώλησης βάσει συμβολαίου = 3.403917 ευρώ

Τιμή πώλησης μετοχής = 0,30 ευρώ

Τιμή κτήσης μετοχής βάσει βιβλίων = 0,30 ευρώ

Άρα Τιμή πώλησης 3.403.917 ευρώ – τιμή κτήσης 3.403.917 ευρώ = 0 (μηδενική διαφορά)

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο, στοιχεία σχετικά με το κόστος απόκτησης των μετοχών, ήτοι: α) ισοζύγιο και ημερολόγιο εγγραφών από τα οποία να προκύπτει η αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εξέδωσε τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης και β) τις συμβάσεις μεταβίβασης σε αυτόν κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων, προκειμένου να ληφθεί υπόψη το τίμημα που αναγραφόταν σε αυτές, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην εν λόγω παράγραφο αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έλαβε ως τιμή κτήσης κάθε μετοχής την ονομαστική αξία, όπως αυτή αναφέρεται και προκύπτει από τα συμβόλαια πώλησης. Τέλος ο προσφεύγων αυθαίρετα λαμβάνει ως κόστος κτήσης των μετοχών της εταιρείας, το κόστος αποτίμησης εκάστης μετοχής κατά τη στιγμή πώλησης, με βάση έκθεση της εταιρείας ορκωτών λογιστών Με βάση την εν λόγω έκθεση, η αποτίμηση εκάστης μετοχής της εταιρείας, σε σύντομο διάστημα προ της πράξης

μεταβίβασης, ανέρχεται στο ποσό των 7,3595 ευρώ/μετοχή. Ωστόσο το ποσό των 7,3595 ευρώ/μετοχή αποτέλεσε το τίμημα πώλησης της μετοχής από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία, και όχι το τίμημα που πλήρωσε ο προσφεύγων προκειμένου να αποκτήσει τη μετοχή. Συνεπώς, η αποτίμηση των μετοχών κατά τη στιγμή της πώλησης στο ποσό των 7,3595 ευρώ/μετοχή σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί κόστος κτήσης για τον προσφεύγοντα και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τη μεταβίβαση των μετοχών της εταιρείας στην εταιρεία, ο προσδιορισμός της υπεραξίας στον οποίο προβαίνει ο προσφύγων καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα με τον προσδιορισμό του ελέγχου, ήτοι μηδενική υπεραξία.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων αναφέρει ότι παρανόμως προέβη ο έλεγχος σε υπολογισμό της υπεραξίας που προέκυψε από τη μεταβίβαση των μετοχών που κατείχε στις ανώνυμες εταιρείεςκαι σε αναμόρφωση του δηλωθέντος στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ποσού που αφορούσε το κέρδος από τη μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής (κωδικός 829), διότι το κέρδος που προέκυψε από τις εν λόγω μεταβιβάσεις αποτελούσε κέρδος από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και αν ήθελε θεωρηθεί ότι υπόκειται σε φόρο, τότε θα έπρεπε να φορολογηθεί ως τέτοιο, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 42 ν. 4172/2013, η οποία εφαρμόζεται ως ίσχυε πριν την τροποποίησή της με το άρθρο 88 ν.4316/2014, λόγω πρόδηλης αντισυνταγματικότητας της τελευταίας.

Επειδή, εν προκειμένω, η επιβολή φόρου εισοδήματος επί της υπεραξίας που προέκυψε από τη μεταβίβαση των τίτλων που κατείχε ο προσφεύγων προβλέπεται από την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 42 παρ. 1 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης των πράξεων των μεταβιβάσεων των μετοχών, το δε εδάφιο «εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα», διαγράφηκε με την τροποποίηση του ως άνω νόμου με το άρθρο 88 του ν. 4316/2014 με ημερομηνία ισχύος 24/12/2014.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	11.962.832,70	12.940.470,91	12.940.470,91	977.638,21
	της συζύγου	14.923,99	14.923,99	14.923,99	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.766.840,52	2.377.241,77	2.377.241,77	610.401,25
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		7,94	7,94	7,94	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1,59	1,59	1,59	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			152.600,31	152.600,31	152.600,31
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.190.527,55	1.288.291,37	1.288.291,37	97.763,82
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος		499,20	499,20	499,20	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.957.876,80	3.818.642,18	3.818.642,18	860.765,38

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.