



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/04/2022
Αριθμός απόφασης: 1474

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
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».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός, αριθ., κατά της με αριθ. ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την από 09.01.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Το υπ' αρ.πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022 ΕΜΠ/21-01-2022 έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος, σε συμπλήρωση των διαλαμβανομένων στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 αριθ. ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού (αρ. δήλωσης, αριθ. χρημ. Καταλ./.....), με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2015 εισοδήματα 01.01.2015 – 31.12.2015), προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό οφειλόμενου φόρου 15.172,07 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 5.175,42 ευρώ που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση του προσφεύγοντος.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με βάση τα δεδομένα που παραλήφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (FATCA) (συγκεκριμένα τόκους και μερίσματα που λαμβάνουν φορολογικοί κάτοικοι της ημεδαπής σε χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που τηρούν σε Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα των ΗΠΑ το φορολογικό έτος 2015), διαπίστωσε ότι το έτος 2015 ο προσφεύγων εισέπραξε μερίσματα που ανέρχονται στο ποσό των 62.479,10 ευρώ (67.754,00 δολάρια ΗΠΑ) και κατά συνέπεια, την 01η/12/2021 εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση (αρ.δηλ.) στην οποία συμπεριέλαβε ποσόν ύψους 62.479,10 ευρώ ως εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (κωδ.295). Ο προσφεύγων, υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγό του ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, την με αρ. καταχ./2016 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015) στην οποία, ως υπόχρεος, δήλωσε καθαρό ποσό από μισθούς (κωδ.301) και τόκους ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667), χωρίς να δηλώσει το παραπάνω ποσόν ύψους 62.479,10 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- α) Να γίνει δεκτή στο σύνολό της η Ενδικοφανής Προσφυγή.
- β) Να επανεξεταστεί η νομιμότητα και τη ορθότητα της από 01.12.2021 Πράξεως Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.
- γ) Να επανεξεταστεί η νομιμότητα και τη ορθότητα κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.
- δ) Να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλομένης πράξεως, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.
- ε) Να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Δ.Ε.Δ κατά τη συζήτηση της παρούσης, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος Προσφυγής: Είναι παράνομη και εσφαλμένη η έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής κατ' απόκλιση από τα δεδομένα της οικείας υποβληθείσης δηλώσεως φόρου εισοδήματος.

2ος Λόγος Προσφυγής: Είναι εσφαλμένη η ερμηνεία και η εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογήσεως εισοδημάτων αλλοδαπής, καθώς το έτος 2015 απέκτησε εισόδημα από υπεραξία ποσού 67.754,00 δολαρίων Η.Π.Α. δυνάμει της ανταλλαγής μετοχών λόγω συγχωνεύσεως, της εισηγμένης αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία από την αντίστοιχα εισηγμένη αλλοδαπή εταιρεία, για το οποίο κατέβαλε μηδενικό φόρο στην αλλοδαπή και για το εισόδημα αυτό δεν επιβάλλεται φόρος ούτε στην Ελλάδα, διότι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 42§1 περ. β' του Ν. 4172/2013, καθ' όσον οι μετοχές, που κατείχε σε αυτές τις εταιρείες, ήταν σαφώς κατώτερες του 0,5% του μετοχικού κεφαλαίου τους.

Επιπλέον απέκτησε εισόδημα από μερίσματα της αλλοδαπής εισηγμένης εταιρείας με την επωνυμία «.....» ποσού 264,00 δολαρίων Η.Π.Α., για το οποίο κατέβαλε φόρο στην αλλοδαπή ποσού 80,00 δολαρίων Η.Π.Α., που υπολογίστηκε με φορολογικό συντελεστή 30%, άρα για το ως άνω ποσό, σύμφωνα με τη μέθοδο της πιστώσεως φόρου αλλοδαπής, κατά τα άρθρα 9 του Ν. 4172/2013 και XIV της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, δεν οφείλεται φόρος, αφού το εισόδημα από μερίσματα φορολογούταν στην Ελλάδα με συντελεστή 10% έναντι 30%, που του επιβλήθηκε στις Η.Π.Α.

Συνεπώς εσφαλμένα το εν λόγω ποσό 67.754,00 δολαρίων Η.Π.Α., φορολογήθηκε ως μέρισμα αλλοδαπής προέλευσης και στην Ελλάδα.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

Το έτος 2015 κατείχε 880,486 μετοχές της εισηγμένης στο χρηματιστήριο αξιών της Νέας Υόρκης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία δραστηριοποιείται στον χώρο της τεχνολογίας φαρμάκων.

Στις 26.01.2015, ανακοινώθηκε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» η ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως των εταιρειών «.....» και «.....», όπως προκύπτει και από το δελτίο τύπου της ως άνω εταιρείας, το οποίο κατατέθηκε στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. Η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ήταν 1:1 σε σχέση με τις νέες μετοχές, που έλαβε από την εταιρεία «.....», και η αξία της μετοχής για τους σκοπούς της συγχωνεύσεως ορίσθηκε στο ποσό των 76,95 δολάρια Η.Π.Α. Άρα

Η αξία του συγκεκριμένου χαρτοφυλακίου ανήλθε σε 67.754 δολάρια Η.Π.Α. (880,486 μετοχές * 76,95 \$/μετοχή).

Τη διαδικασία της συγχωνεύσεως των ως άνω εταιρειών είχε αναλάβει η εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία, ως διαχειριστής της συγχωνεύσεως είχε αναλάβει τον υπολογισμό και την πληρωμή τυχόν παρακρατούμενων φόρων. Στο πλαίσιο αυτό η ως άνω εταιρεία, θεωρώντας εσφαλμένως ότι η διαδικασία ακυρώσεως των μετοχών των συγχωνευόμενων εταιρειών και η ανταλλαγή αυτών με τις μετοχές της νέας εταιρείας («.....») φορολογούταν ως μέρισμα, προχώρησε στην παρακράτηση φόρου 30% ήτοι 20.326,2 δολάρια Η.Π.Α. και, ακολούθως, στην απόδοση αυτού στις Φορολογικές Αρχές των Η.Π.Α.

Η διαχειρίστρια εταιρεία προχώρησε σε πώληση μέρους των μετοχών του (περίπου 266 μετοχές στην τιμή 76,429 Δολάρια Η.Π.Α.), προκειμένου να εξοφλήσει μέσω του

εισπραττομένου τιμήματος τον παρακρατούμενο φόρο μερισμάτων, και, εν τέλει, του απέδωσε περίπου 614,486 μετοχές της εταιρείας «.....».

Εντούτοις, επειδή η ως άνω φορολογική μεταχείριση της ανταλλαγής των μετοχών λόγω συγχωνεύσεως, ήτοι η επιβολή φόρου μερίσματος, ήταν εσφαλμένη, υπέβαλε Τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 στις Φορολογικές Αρχές των Η.Π.Α. Δυνάμει της προαναφερθείσας Τροποποιητικής Δηλώσεως ζητούσε να επιβληθεί φόρος υπεραξίας επί της πράξεως ανταλλαγής μετοχών και όχι φόρος μερισμάτων.

Από το αντίγραφο της ως άνω Δηλώσεως, η οποία έγινε δεκτή από τις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές των Η.Π.Α., προκύπτει ότι δηλώθηκαν εσφαλμένως από την εταιρεία «.....» εισοδήματα ποσού 67.754,00 δολαρίων Η.Π.Α. στο έντυπο 1042 – S ως δήθεν προερχόμενα από μερίσματα. Επιπλέον, αναφέρεται ότι, επειδή στις 26.01.2015 δεν κατείχε μετοχές της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ούτε άλλαξε η αναλογία των μετοχών, που κατείχε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», αμέσως μετά την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως, η ανταλλαγή των μετοχών έπρεπε να φορολογηθεί ως υπεραξία.

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου», η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

2. 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 διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή, με την Ε.2162/2020 «ΘΕΜΑ: Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ». ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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 το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

A. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.[...]

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

B. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης.

5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή.....

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή.

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.»

Επειδή, επιπλέον στην προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, γίνεται στη δεύτερη σελίδα αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός αυτός, ήτοι τη λήψη στοιχείων στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση των Η.Π.Α.

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4172/2013(ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν.89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013(ΚΦΕ),ορίζεται ότι:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του

φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.4172/2013(ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, με την Πολ.1026/2014 (ΦΕΚ Β 170), Καθορισμός δικαιολογητικών για πίστωση φόρου αλλοδαπής (αρθ.9 ν.4172/2013,αρθ.16 ν.4174/2013),ορίζεται ότι:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή.

Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

(Από 01/01/2020 βάσει άρθ. 66 ν. 4646/2019-10% έως 01/01/2020)»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

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

.....

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%),»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-ΗΠΑ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ.Α'):

«Άρθρον Ι

1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν αντικείμενο της παρούσης συμβάσεως είναι:

α) Δια τας Ηνωμένας Πολιτείας, ο ομοσπονδιακός φόρος επί του εισοδήματος, περιλαμβανομένων των προσθέτων φόρων (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «φόρος των Ηνωμένων Πολιτειών»).

β) Δια το Βασίλειον της Ελλάδος, ο φόρος επί του εισοδήματος περιλαμβανομένου του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου, ως και του φόρου επιτηδεύματος (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου»).

2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιασδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω επιβαλλομένων υπό εκάτερου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της παρούσης συμβάσεως.

Άρθρον XIV

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.

Άρθρον XVI

3) Οι πολίται ή υπήκοοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υπόκεινται, καθ' ον χρόνον διαμένουν εν τη ετέρα Συμβαλλομένη Χώρα εις άλλους ή βαρυτέρους φόρους από τους επιβαλλομένους εις τους πολίτας ή υπηκόους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους τους κατοικούντας εν τω εδάφει του.

Ο όρος «πολίτης» ή «υπήκοος», ως χρησιμοποιείται εν τω παρόντι άρθρω περιλαμβάνει πάντα τα νομικά πρόσωπα, εταιρείας προσώπων και συνεταιρισμούς (Associations) συνεστημένους ή λειτουργούντας κατά τους ισχύοντας νόμους των αντιστοίχων Συμβαλλομένων Κρατών. Εν τω παρόντι άρθρω δια του όρου «φόρος» νοούνται αι πάσης φύσεως και είδους φόροι είτε ούτοι τυγχάνουν εθνικοί, ομοσπονδιακοί, πολιτειακοί, επαρχιακοί ή δημοτικοί.»

Επειδή, ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, από κοινού με τη σύζυγο του, την από 30/06/2016 και με αρ. καταχ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015) στην οποία μεταξύ άλλων, δήλωσε ως υπόχρεος (κωδ.301) καθαρό ποσό από μισθούς 147.838,06 ευρώ και (κωδ.667) τόκους ημεδαπής προέλευσης 549,74 ευρώ, και προέκυψε φόρος για καταβολή (αρ. ειδ/σης) 5.175,42 ευρώ.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με βάση τις πληροφορίες που διαβιβάστηκαν από τη Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων και αφορούν σε δεδομένα που παραλήφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο Μνημονίου Συνεννόησης και Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της

Αμερικής (συγκεκριμένα τόκους και μερίσματα που λαμβάνουν φορολογικοί κάτοικοι της ημεδαπής σε χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που τηρούν σε Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα των ΗΠΑ το φορολογικό έτος 2015), διαπίστωσε ότι το έτος 2015 ο προσφεύγων έχει εισπράξει μερίσματα που ανέρχονται στο ποσό των 67.754,00 δολάρια Η.Π.Α., το οποίο με βάση την ισοτιμία ευρώ/δολαρίου ισοδυναμεί με 62.479,10 ευρώ,

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, την 01η/12/2021 εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση (αρ.δελ.) στην οποία συμπεριέλαβε ποσόν ύψους 62.479,10 ευρώ ως εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (κωδ.295) και υπολόγισε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσόν κυρίου φόρου εισοδήματος 8.495,71 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 6.685,67 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό ποσόν 15.172,07 ευρώ, αντί του προηγούμενου ποσού 5.175,42 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, προσκόμισε:

α) φωτοτυπικό αντίγραφο με επίσημη μετάφραση από την αγγλική γλώσσα, του από 26/01/2015 δελτίου τύπου της εταιρείας το οποίο, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, κατατέθηκε στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α, και στο οποίο δηλώνεται η ολοκλήρωση της εξαγοράς της εταιρείας, από τον όμιλο

β) φωτοτυπικό αντίγραφο με επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης και επίσημη μετάφραση από την αγγλική γλώσσα, της από 14.07.2016 τροποποιητικής «ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΟΔΑΠΟΥ ΜΗ ΚΑΤΟΙΚΟΥ ΗΠΑ» έτους 2015 (ΕΝΤΥΠΟ 1040NR), η οποία συνοδεύεται από τα έντυπα «ΜΕΙΩΜΕΝΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ Φ.Π, ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΠΙΣΤΕΥΜΑΤΑ» (ΕΝΤΥΠΟ 2210) και «ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΣ ΦΟΡΟΣ» (ΕΝΤΥΠΟ 6251), η οποία κατατέθηκε εκ μέρους του προσφεύγοντος από την Deloitte Tax LLP και εκκαθαρίστηκε από τις φορολογικές αρχές των Η.Π.Α.

γ) φωτοτυπικό αντίγραφο με επίσημη μετάφραση από την αγγλική γλώσσα, του από 22.12.2021 εγγράφου/βεβαίωσης της Deloitte Tax LLP προς κάθε ενδιαφερόμενο, προκειμένου να διευκρινιστεί ότι: 1) εσφαλμένα το αντάλλαγμα, λόγω εξαγοράς της από την που έλαβαν οι μέτοχοι, δηλώθηκε ως μερίσμα και όχι με τη μέθοδο Μείωσης της Αναλογίας Κεφαλαίου (ακαθάριστα έσοδα). 2) Τα έσοδα, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται για τους σκοπούς του ομοσπονδιακού φόρου εισοδήματος των Η.Π.Α., ως πληρωμή σε αντάλλαγμα για τις μετοχές της του φορολογούμενου και όχι ως μερίσμα. 3) Κατά συνέπεια ο φορολογούμενος προέβη σε τροποποίηση της φορολογικής δήλωσης του έτους 2015 στις Η.Π.Α. για να μειώσει το εισόδημα από μερίσματα κατά τα έσοδα από την πώληση των μετοχών και να αυξήσει αντίστοιχα τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ο προσφεύγων υπέβαλε την από 19.07.2016 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2015 (ΕΝΤΥΠΟ 1040NR) μετά των συνημμένων εντύπων 2210 και 6251, η οποία έγινε δεκτή από τις φορολογικές αρχές των Η.Π.Α.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω για το έτος 2015, προκύπτει ότι το υπό κρίση ποσό 67.754,00 \$ δηλώθηκε ως αφορολόγητο κεφαλαιακό κέρδος στις 26.01.2015, ημέρα ολοκλήρωσης της εξαγοράς, ο συνολικός φόρος εισοδήματος Η.Π.Α. μετά την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης ανήλθε σε 80,00 \$ (φόρος 30% επί ποσού μερισμάτων 264,00 \$), έναντι του αρχικά παρακρατηθέντος φόρου 20.406,00 \$ (φόρος 30% επί ποσού μερισμάτων 67.754,00 \$) και η διαφορά 20.326,00 \$ επιστράφηκε στον προσφεύγοντα.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 31.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015), από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α4
α/α**

ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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.