



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2033

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/4-3-2014 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. Τη με **ημερομηνία 01/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης /08-04-2024 (αριθμ.δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους

2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

8. Τη με αριθμό/29-08-2024 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Καλαμαριάς.

9. Το από 16-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων επί Πράξης Αναπομπής της ΔΟΥ Καλαμαριάς.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01-05-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., 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:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/08-04-2024 (αριθμ.δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος προς καταβολή ύψους 181.209,91€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αρ. Καταχ./29.08.2023 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. Έτους 2022, με την οποία δήλωσε μεταξύ άλλων τα εξής:

- στον κωδικό 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» συνολικό ποσό 194.612,73€,
- στον κωδικό 669 «Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης» ποσό 3.554,90€,
- στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρ. στην αλλοδαπή από εισοδήμ. των περ. 2,5 και 7 που έχει δικαίωμα φορολόγ. και η Ελλάδα» ποσό 21.374,46€
- στον κωδικό 865 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, αλλοδαπής προέλευσης» ποσό 58.510,09€
- στον κωδικό 759 «(Από τη δαπάνη που καταβάλατε:)...για τη χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε» ποσό 138.946,22€
- στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» ποσό 1.437.426,07€

Η ως άνω δήλωση οδηγήθηκε για έλεγχο δικαιολογητικών, τα οποία δεν προσκομίσθηκαν εντός της τεθείσας από την αρμόδια φορολογική αρχή, δεκαπενθήμερης προθεσμίας. Ακολούθως, ο προσφεύγων, με το με κωδ./20240129/4232 αίτημά του αιτήθηκε την εκκαθάριση της δήλωσής του και με τα με κωδ./20240205/4232,/20240205/4232,/20240322/4232 και

...../20240322/4232 αιτήματά του, προσκόμισε δικαιολογητικά, τα οποία ωστόσο δεν ήταν τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις.

Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, ο προσφεύγων κλήθηκε με την με αρ. πρωτ./20240322/4232/29.03.2024 πρόσκληση εντός πενθήμερης προθεσμίας να προβεί στις εξής ενέργειες:

1. Να προσδιορίσει αναλυτικά βάσει αποσταλέντων εγγράφων από που προκύπτουν τα ποσά τα οποία είχε αναγράψει στους κωδικούς 295, 659, 669, 683, 865 της υποβληθείσας δήλωσης.
2. Να προσκομίσει αναλυτική και συνοπτική κατάσταση των συναλλαγών του με την Company LLC, με την οποία να προσδιορίζει επακριβώς και αναλυτικά το είδος-πηγή κάθε εισοδήματος, καθώς και έγγραφα, από τα οποία να προκύπτει ότι ο μεταβιβάζων δεν συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο πάνω από 0,5%
3. Όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά να προσκομισθούν υποχρεωτικά μεταφρασμένα, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, και τα αναφερόμενα στο αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/08.10.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ.
4. Όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά πρέπει να προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (Κανονισμός 2016/1191, Κανονισμός 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, επικύρωση από δικηγόρο κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της περ. β της παρ.2 του άρθρου 11 του ν.2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύει ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφο αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή), όπου αυτό προβλέπεται.
5. Για την έκπτωση παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή να αποσταλούν τα προβλεπόμενα με την ΠΟΛ 1026/2014 δικαιολογητικά.
6. Να αποσταλεί το σχετικό δικαιολογητικά για τον κωδικό 759 (χορήγηση δανείου)

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά που του ζητήθηκαν με την ως άνω πρόσκληση και για τον λόγο αυτό η ως άνω δήλωση εκκαθαρίστηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 ΚΦΔ, αφού τροποποιήθηκαν οι ως άνω κωδικοί του εντύπου Ε1 ως εξής:

A. το ποσό που είχε αναγραφεί στον κωδικό 865 (Υπεραξία άρθρων 42 και 42^A του ΚΦΕ αλλοδαπής προέλευσης) τροποποιήθηκε από 58.510,09€ σε 1.150.427,71€ και ειδικότερα:

1. προστέθηκε ποσό 92.135.164,80 RBL τα οποία αφορούσαν την (..... LLC) τα οποία είχαν συμπεριληφθεί στον κωδικό 659 λόγω μη προσκόμισης αναλυτικής και συνοπτικής κατάστασης των συναλλαγών με την οποία να προσδιορίζεται επακριβώς και αναλυτικά το είδος-πηγή κάθε εισοδήματος, καθώς και έγγραφα που να προκύπτει ότι ο μεταβιβάζων δεν συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο πάνω από 0,5%
2. Προστέθηκε ποσό 43.999,11 USB τα οποία αφορούσαν την & Co τα

οποία είχαν συμπεριληφθεί στον κωδικό 659 λόγω του ότι στην προσκομισθείσα αναλυτική και συνοπτική κατάσταση των συναλλαγών προσδιορίζεται ως πηγή εισοδήματος χρεόγραφα.

3. Η μετατροπή των RBL και USD έγινε με την μέση ετήσια τιμή της τράπεζας της Ελλάδος ήτοι 87,7231 RBL/EURO και 1,053 USD/ EURO

Β. το ποσό που είχε αναγραφεί στον κωδικό 659 (Εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο) τροποποιήθηκε από 1.437.426,07€ σε 173.193,64€ και ειδικότερα:

1. Αφαιρέθηκε ποσό 92.135.164,80 RBL τα οποία αφορούσαν την (..... GREDIT LLC) και μεταφέρθηκε στον κωδικό 865 λόγω μη προσκόμισης αναλυτικής και συνοπτικής κατάστασης των συναλλαγών με την οποία να προσδιορίζεται επακριβώς και αναλυτικά το είδος-πηγή κάθε εισοδήματος, καθώς και έγγραφα που να προκύπτει ότι ο μεταβιβάζων δεν συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο πάνω από 0,5%
2. Αφαιρέθηκε ποσό 43.999,11 USB τα οποία αφορούσαν την & Co και μεταφέρθηκε στον κωδικό 865 λόγω του ότι στην προσκομισθείσα αναλυτική και συνοπτική κατάσταση των συναλλαγών προσδιορίζεται ως πηγή εισοδήματος χρεόγραφα
3. Προστέθηκε ζημία 5.301, 23 USD από πώληση μετοχών της εταιρείας bank.
4. Η μετατροπή των RBL και USD έγινε με την μέση ετήσια τιμή της τράπεζας της Ελλάδος ήτοι 87,7231 RBL/EURO και 1,053 USD/ EURO

Γ. Το ποσό που είχε αναγραφεί στον κωδικό 295 (Μερίσματα Αλλοδαπής προέλευσης) τροποποιήθηκε από 194.612,73€ σε 165.055,80€ και ειδικότερα:

1. διαγράφηκε ποσό 8.677,43 USD το οποίο δεν προέκυπτε από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά.
2. Η μετατροπή των RBL και USD έγινε με την μέση ετήσια τιμή της τράπεζας της Ελλάδος ήτοι 87,7231 RBL/EURO και 1,053 USD/ EURO

Δ. το ποσό που είχε αναγραφεί στον κωδικό 669 (Τόκοι αλλοδαπής προέλευσης) τροποποιήθηκε από 3.554,90€ σε 2.619,76€ και ειδικότερα: (ΑΠΟΡΡ ΛΟΓΩ ΑΠΟΣΤΑΙΛΤ)

1. Διαγράφηκε ποσό 935,14€ (959,84 USD + 24,9 USD (..... BANK) + 7,61 EURO BANK = 4,33 USD & Co) λόγω μη προσκομισθέντων δικαιολογητικών.

2. Η μετατροπή των RBL και USD έγινε με την μέση ετήσια τιμή της τράπεζας της Ελλάδος ήτοι 87,7231 RBL/EURO και 1,053 USD/ EURO

Ε. Διαγράφηκε το ποσό 21.374,46€ που είχε αναγραφεί στον κωδικό 683 και το οποίο αφορούσε την έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή λόγω μη προσκόμισης των προβλεπόμενων δικαιολογητικών της ΠΟΛ 1026/2014 όπως αυτά προβλέπονται από το Ν· 3047(ΦΕΚ 200/27-08-2002 ΤΕΥΧΟΣ Α (Σύμβαση αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδος - Ρωσίας) , με επισημείωση της Χάγης , ήτοι βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή η οποία βεβαίωση της

αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ ΑΙ88/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει.

ΣΤ. Διαγράφηκε το ποσό 138.946,22€ το οποίο είχε καταχωρηθεί στον κωδικό 759 (Δαπάνη χορήγησης δανείων προς οποιονδήποτε) λόγω μη προσκόμισης σύμβασης δανείου.

Η ως άνω εκκαθάριση είχε ως αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 181.209,91€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και την έντοκη επιστροφή ποσού που κατέβαλε ή τυχόν θα καταβάλλει, ισχυριζόμενος:

α) Παραβίαση της προβλεπόμενης προθεσμίας για προσκόμιση δικαιολογητικών από τον φορολογούμενο,

β) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

γ) Εσφαλμένη απόρριψη από τη Φορολογική Αρχή των δηλωθέντων ποσών εισοδήματος: 1) από υπεραξία μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά με συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο του 0,5% στον κωδικό 659 και 2) από υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, αλλοδαπής προέλευσης στον κωδικό 865. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την ΠΟΛ 1032/2015, ΠΟΛ 1082/2018 και Α 1042/2023, και πλήθος δικαιολογητικών εγγράφων

δ) Εσφαλμένη απόρριψη του φόρου αλλοδαπής στον κωδικό 683.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 του Ν 4172/2013 «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.

.....

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι όροι, η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 4 της Α 1042/2023 απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ ορίζονται τα εξής: «2. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να επισυνάψουν εντός της πλατφόρμας της υποβολής της δήλωσης ή να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσω της πλατφόρμας "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών. Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος). Οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α) της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

Επειδή, την 29-08-2023 ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, η οποία δεν εκκαθαρίστηκε και οδηγήθηκε για έλεγχο δικαιολογητικών, τα οποία ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, όφειλε να αποστείλει στην αρμόδια φορολογική αρχή εντός δεκαπέντε (15) ημερών.

Ακολουθως, ο προσφεύγων απέστειλε:

- 1) την 29-01-2024 το με αριθμό/20240129/4232/29-01-2024 αίτημα, ζητώντας την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το εν λόγω αίτημα απαντήθηκε την 02-02-2024 ως εξής: «Δεν υφίστανται επισυναπτόμενα δικαιολογητικά. Σε περίπτωση που δεν σταλούν εντός 5 ημερών μέσω των αιτημάτων όλα τα δικαιολογητικά για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση θα διαγραφούν τα αναγραφόμενα ποσά και θα εκκαθαρισθεί η υποβληθείσα δήλωση.».
- 2) την 05-02-2024 ο προσφεύγων απέστειλε το με αριθμό/20240205/4232/5-02-2024, αίτημα, ζητώντας εκ νέου την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το εν λόγω αίτημα απαντήθηκε την 09-02-2024 ως ακολούθως: «Σας γνωρίζουμε ότι το αίτημα σας δεν ολοκληρώθηκε, Δεν έχουν αποσταλεί τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά της Α. 1042/30-03-2023 , και των σχετικών με αυτή εγκυκλίων καθώς και της Πολ. 1026/2014 για τα ποσά τα οποία έχουν αναγραφεί στους κωδικούς 295, 659, 669, 683, 865 τα οποία πρέπει να προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (Κανονισμός 2016/1191, Κανονισμός 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό

προξενείο, επικύρωση από δικηγόρο κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της περ. β της παρ.2 του άρθρου 11 του ν.2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύει ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφα αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή), όπου αυτό προβλέπεται. Όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά προσκομίζονται ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ μεταφρασμένα , σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, και τα αναφερόμενα στο αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/08.10.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ. Επίσης το σχετικό δικαιολογητικά για τον κωδικό 759 (χορήγηση δανείου) Σε περίπτωση που δεν σταλούν εντός 3 ημερών μέσω των αιτημάτων όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση θα διαγραφούν τα αναγραφόμενα ποσά και θα εκκαθαρισθεί η υποβληθείσα δήλωση.

- 3) την 22-03-2024 ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό/20240322/4232 αίτημά του, με το οποίο ζητούσε την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το εν λόγω αίτημα απαντήθηκε την 29-03-2024 με έγγραφο, επί του οποίου αναφέρονταν αναλυτικά τα δικαιολογητικά που απαιτούνταν, προκειμένου να εκκαθαρισθεί η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- 4) την 05-04-2024 ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό/20240405/4232 αίτημα με συνημμένα τραπεζικά έγγραφα σχετικά με το χορηγηθέν δάνειο. Το εν λόγω αίτημα απαντήθηκε με την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης και την κοινοποίηση της με ημερομηνία έκδοσης 08/04/2024 προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα) του φορολογικού έτους 2022, η οποία συνοδευόταν από έγγραφο όπου αναφέρονταν αναλυτικά οι τροποποιήσεις που είχαν πραγματοποιηθεί από τη Φορολογική Αρχή στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και ο λόγος της τροποποίησης.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι από την 29-08-2023 (ημερομηνία της ηλεκτρονικής υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων ενημερώθηκε ότι κρίθηκε απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών και είχε την υποχρέωση να αποστείλει στη φορολογική αρχή τα σχετικά δικαιολογητικά, παρήλθε χρονικό διάστημα πέραν των δεκαπέντε (15) ημερών, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε στο Ν 4987/2022, το άρθρο 28, το οποίο ρυθμίζει την προβλεπόμενη διαδικασία κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός).

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣΤΕ : “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Επειδή, από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για

απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σ' αυτήν από τους αρμόδιους φορείς). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μή συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά. (ΣΤΕ 565/2005)

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 4172/2013: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ίδιου ως άνω νόμου: «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.

2. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 νοούνται:

α) Τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), και οι προθεσμιακές συμβάσεις (forwards) που σχετίζονται με υποκείμενους τίτλους και ιδίως με:

1. κινητές αξίες ή άλλα περιουσιακά στοιχεία,
2. συναλλαγματικές ισοτιμίες,
3. επιτόκια ή αποδόσεις,
4. χρηματοπιστωτικούς δείκτες ή άλλα χρηματοπιστωτικά μεγέθη,
5. εμπορεύματα,
6. ναύλους,
7. πιστωτική διαβάθμιση ή γεγονός,
8. ποσοστά πληθωρισμού ή άλλες επίσημες οικονομικές στατιστικές,
9. κλιματικές μεταβλητές,
10. εκπομπές ρύπων,
11. μεταβολές στην τιμή οποιουδήποτε οικονομικού, φυσικού, περιβαλλοντολογικού, στατιστικού ή άλλου μεγέθους ή γεγονότος (πλην αθλητικών γεγονότων), ή
12. άλλα παράγωγα μέσα.

β) Κάθε άλλη σύμβαση που προσιδιάζει στις ανωτέρω, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, στο κατά πόσον προσδιορίζεται με αναφορά σε άλλους υποκείμενους τίτλους, είναι διαπραγματεύσιμη σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΓΠΜΔ), υπόκειται σε εκκαθάριση με μετρητά διαθέσιμα ή φυσική παράδοση (πλην παραδόσεων λόγω αδυναμίας πληρωμής ή άλλου γεγονότος που επιφέρει τη λύση της σύμβασης, καθώς και παραδόσεων που προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς) ή διακανονισμό μέσω αναγνωρισμένων γραφείων συμψηφισμού ή σε τακτικές κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων.

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.....

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 την ΠΟΛ 1032/26-01-2015 «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.

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.

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).....

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 ποσό 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.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1082/2018 ορίζεται ότι «5. Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ. 5](#) του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα

Επειδή, με την ΠΟΛ 1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. καθορίστηκαν τα εξής: «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.

- 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 μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 4987/2022: «...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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον 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 διευκρινίσθηκαν τα εξής:

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

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τέτοια δικαιολογητικά ενδεικτικά μπορεί να αφορούν: α.

Παρακρατούμενους φόρους, όλων των κατηγοριών εισοδημάτων, ημεδαπής ή αλλοδαπής, για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση,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 ΠΟΑ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Αλλιώς λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος,....

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

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 taxisnet 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...».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ανήρτησε στην εφαρμογή elenxis πλήθος δικαιολογητικών-νέων στοιχείων, τα οποία στάλθηκαν με την με αριθμό .../29-08-2024 πράξη αναπομπής, στη φορολογική αρχή προκειμένου να εξεταστούν.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα νέα στοιχεία που αναρτήθηκαν στην εφαρμογή elenxis και σύμφωνα με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Καλαμαριάς με το από 16-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων κατέληξε στο παρακάτω συμπέρασμα:

Ι) Από την επεξεργασία των δικαιολογητικών που απέστειλε ο προσφεύγων και ειδικότερα των κάτωθι:

Α) συνοπτική αναλυτική κατάσταση της χρηματιστηριακής εταιρείας (..... .. COMPANY LLC υπολογισμός του φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου του) με δυσανάγνωστη σφραγίδα σύμφωνα με την οποία είχε κέρδη από αγοραπωλησίες μετοχών ως εξής:

METOXES	ETAIPEIA	ΚΕΡΔΟΣ (RUB)
LKOH	Oil company “.....L”	2.861.979,00
MGNT	 PJSC	8.440.306,50
GMNK	GMK PAO	11.955.474,00
NVTK	 JSC	27.299.797,80
PHOR	PJSC P.....	43.031.388,00
ΣΥΝΟΛΟ		93.588.945,30
MEION ΕΞΟΔΑ		-1.483.088,47
ΣΥΝΟΛΟ		92.105.856,83

Β) Βεβαίωση της εταιρείας company (..... Financial Group) σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έχει μερίδιο μικρότερο του 0,5% του μετοχικού κεφαλαίου των ανωτέρω εταιρειών.

Γ) Εκτυπώσεις για το συνολικό αριθμό των μετοχών των παραπάνω εταιρειών, στο χρηματιστήριο της Μόσχας.

Θα πρέπει να πραγματοποιηθούν οι κάτωθι μεταβολές:

1. Η προσθήκη στον κωδικό 659 (Εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο) ποσού 92.105.856,83 RBL/EURO (87,7231 RBL) = 1.049.961,26€ τα οποία αφορούσαν την (..... .. COMPANY LLC) λόγω προσκόμισης αναλυτικής και συνοπτικής κατάστασης των συναλλαγών με την οποία προσδιορίζεται το είδος-πηγή κάθε εισοδήματος, καθώς και έγγραφα που να προκύπτει ότι ο μεταβιβάζων δεν συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο πάνω από 0,5%
2. Η αφαίρεση από τον κωδικό 865 (Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, αλλοδαπής προέλευσης) ποσού 92.105.856,83 RBL/EURO (87,7231 RBL) = 1.049.961,26€ τα οποία αφορούσαν την (..... .. COMPANY LLC) λόγω προσκόμισης αναλυτικής και

συνοπτικής κατάστασης των συναλλαγών με την οποία να προσδιορίζεται το είδος- πηγή κάθε εισοδήματος, καθώς και έγγραφα που να προκύπτει ότι ο μεταβιβάζων δεν συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο πάνω από 0,5%.

Για τη μετατροπή του ως άνω ποσού κερδών σε ευρώ, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί η μέση ετήσια ισοτιμία μεταξύ ρουβλίου Ρωσίας (RUB) και ευρώ (€), όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Ωστόσο, η Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία λαμβάνει τις σχετικές ισοτιμίες από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, έπαψε να δημοσιεύει την εν λόγω ισοτιμία από τον Μάρτιο του έτους 2022 έως και τον Δεκέμβριο του έτους 2022, λόγω της εισβολής της Ρωσικής Ομοσπονδίας εντός του ουκρανικού εδάφους στις 24-02-2022. Στην υπό κρίση περίπτωση η μετατροπή πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή με το μέσο όρο της ισοτιμίας των δυο μηνών (Ιανουάριο και Φεβρουάριο έτους 2022), για τους οποίους έχει δημοσιευθεί σχετική μέση τιμή από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται και προσκομίζει το από 30-04-2024 έγγραφο της Τράπεζας της Ελλάδος, στο οποίο περιλαμβάνεται πίνακας με τις μέσες μηνιαίες ισοτιμίες του ρουβλίου Ρωσίας με το ευρώ, η πηγή των δεδομένων του οποίου είναι το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο.

Δεδομένου ότι ελείπουν τα στοιχεία της ισοτιμίας του Ρουβλίου Ρωσίας με το ευρώ για το υπό κρίση φορολογικό έτος, από τα δεδομένα της Τράπεζας της Ελλάδος και προκειμένου να υπάρχει μια πιο ρεαλιστική προσέγγιση της ανωτέρω ισοτιμίας για το σύνολο του υπό κρίση έτους, γίνεται δεκτός ο πίνακας των ισοτιμιών του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

II) Από την επεξεργασία της κατάστασης της & Co (φορολογικό έτος 2022 , Σύνοψη στο τέλος του έτους) και σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, οι κάτωθι αποτελούν διαπραγματεύσιμους τίτλους στην χρηματιστηριακή αγορά και όχι εισηγμένες μετοχές :

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΠΟΣΟ USD
..... SAADR	-5.547,46
..... A S ADR	29.387,01
ΣΥΝΟΛΟ	23.899,55

Κατόπιν του ανωτέρω, το ποσό των 23.899,55USD (22.696,63€) θα πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό 865 (*Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, αλλοδαπής προέλευσης*) και το ποσό των 20.099,56USD (19.087,90€) θα πρέπει να αναγραφεί (προστεθεί) στον κωδικό 659 (*Εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο*).

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για την εκ παραδρομής λανθασμένη αναγραφή στον κωδικό 865 του ποσού των 58.510,09€ αντί του ορθού των

58.347,82€, λόγω χρήσης λανθασμένης ισοτιμίας μεταξύ Δολλαρίου ΗΠΑ και ευρώ, αυτός απορρίπτεται, καθώς δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά.

III) Επίσης ο προσφεύγων προσκόμισε βεβαίωση της φορολογικής αρχής της Ρωσίας, μεταφρασμένη, με apostille, από την οποία προκύπτει παρακράτηση φόρου 1.181.264 RBL. Η εν λόγω βεβαίωση γίνεται αποδεκτή και στον κωδικό 683 (Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή των περ. 2, 5, και 7 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα) πρέπει να αναγραφεί ποσό 1.181.264 RBL RBL/EURO (87,7231 RBL) = 13.465,83€.

Επειδή, αναφορικά με το ποσό φόρου 785,00 USB το οποίο αναγράφεται στο έντυπο 1042-S USA, δεν γίνεται αποδεκτό λόγω του ότι η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής δεν φέρει την επισημείωση της Χάγης.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων δεν είχε καταβάλλει κάποιο ποσό αναφορικά με την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός περί έντοκης επιστροφής απαρρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/01-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και καλείται ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής να προχωρήσει σε νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.