



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2255

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

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/06.03.2025 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2023, στην οποία συμπεριέλαβε:

- στον κωδικό 743 «Αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων & χρεογράφων γενικά» το ποσό των 2.200.000,00 €, που αντιστοιχούσε σε αγορά μετοχών μιας Α.Ε. και
- στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο» το ποσό των 1.600.000,00 € προς κάλυψη του ανωτέρω τεκμηρίου.

Η εν λόγω δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε αμέσως. Αντίθετα, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ζήτησε από τον προσφεύγοντα Πίνακα Ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών, από τον οποίο να προκύπτει και να αιτιολογείται το ανωτέρω αναγραφόμενο ποσό των 1.600.000,00 €.

Ο προσφεύγων προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ αρχικά Πίνακα Ανάλωσης όπου περιλαμβάνονταν έτη έως και τη χρήση 2002, ενώ στη συνέχεια προσκόμισε ενημερωμένο Πίνακα Ανάλωσης που περιλάμβανε εισοδήματα και δαπάνες έως και της χρήσης 1992.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων, επικαλέστηκε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ **αποκλειστικά μέσω συμπληρωματικών εγγράφων** που προσκόμισε την ύπαρξη ποσού 1.931.599,52 € που είχε εισπράξει τον Ιανουάριο του έτους 2020 από την εταιρεία (αρ. ΓΕΜΗ), το οποίο αντιστοιχούσε σε μείωση μετοχικού κεφαλαίου μέσω επιστροφής μετρητών στους μετόχους, στην οποία είχε προβεί το εν λόγω νομικό πρόσωπο κατά την περίοδο εκείνη (τέλη 2019-αρχές 2020). Ήτοι, ο προσφεύγων, στον Πίνακα Ανάλωσης που προσκόμισε, **δε συμπεριέλαβε το ανωτέρω ποσό, αλλά και κανένα άλλο αφορολόγητο ποσό** στο έτος 2020 (ή στο 2019) με βάση το οποίο, θα μπορούσε να καλύψει το τεκμήριο της αγοράς των μετοχών της νέας Α.Ε..

Η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ελέγχοντας τον προσκομισθέντα πίνακα του προσφεύγοντος, τροποποίησε αυτόν, καταλήγοντας ότι το ποσό που δικαιούτο να δηλώσει ως ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών ανερχόταν σε 1.401.815,96 €, το οποίο και συμπλήρωσε στον κωδικό 787. Σε αυτή τη βάση, προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης, αποτέλεσμα της οποίας ήταν η έκδοση της υπ' αριθμόν/06.03.2025 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό ποσό προς απόδοση ύψους 94.365,85 € (έναντι ποσού 10.266,07 € με βάση την αρχική δήλωση).

Ο προσφεύγων, με την **κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι θα πρέπει στο έτος 2020 του Πίνακα Ανάλωσης να προστεθεί επιμέρους ποσό **916.348,81 €** (εκ του μεγαλύτερου ποσού των 1.931.599,52 €), το οποίο αφορά στο ποσό της μείωσης κεφαλαίου μέσω επιστροφής μετρητών στους μετόχους, που αντιστοιχεί στην κεφαλαιοποίηση αποθεματικών του ν.2065/1992 που είχε λάβει χώρα κατά τη διάρκεια παρελθόντων.

Ήτοι, με άλλα λόγια, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό που εισέπραξε από την εταιρεία ως επιστροφή κεφαλαίου, κατά το μέρος που αναλογεί σε ποσό μετοχικού κεφαλαίου που είχε σχηματιστεί από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών του ν.2065/1992, δύναται να χρησιμοποιηθεί προς κάλυψη

τεκμηρίου, σε αντίθεση με τις αυξήσεις κεφαλαίου που είχαν γίνει μέσω καταβολής μετρητών, για τις οποίες υποχρεωτικά πρέπει να πληρούται η προϋπόθεση της αναγραφής των σχετικών ποσών ως τεκμαρτά εισοδήματα προς κάλυψη στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος του φυσικού προσώπου-μετόχου κατά τα παρελθόντα αυτά έτη (ΠΟΛ 1003/2017).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 1 του ν.5104/2024:

«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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 2 της ΠΟΛ 1064/2017:

«Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 της ΠΟΛ 1064/2017:

«Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.5104/2024:

- «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.
2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.
3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την

παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

[...]».

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/06.03.2025 προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2023, κατόπιν της τροποποιητικής δήλωσης που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και με βάση τον (επικαιροποιημένο) Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου παρελθόντων ετών που ο ίδιος προσκόμισε, στον οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί κανένα **αφορολόγητο ποσό** στο έτος 2020 (ή στο 2019) προς κάλυψη τεκμηρίων.

Επειδή παράλληλα, ο ισχυρισμός περί συμπερίληψης συγκεκριμένα του ποσού των 916.348,81 € που αφορά στο ποσό της μείωσης κεφαλαίου μέσω επιστροφής μετρητών στους μετόχους, που αντιστοιχεί στην πρότερη κεφαλαιοποίηση αποθεματικών του ν.2065/1992, **προβάλλεται το πρώτον με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή**, χωρίς ουδέποτε να έχει τεθεί ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, αρμόδιας για την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντος.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, συνάγεται ότι το χρεωστικό ποσό της προσβαλλόμενης πράξης ενδεχομένως να ήταν διαφορετικό στην περίπτωση που ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είχε προβληθεί ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με συμπερίληψη του ποσού των 916.348,81 € στον Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου στο έτος 2020 και την αναγραφή ορθού ποσού στον κωδικό 787 της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης (διαφορετικού από το ποσό των 1.600.000,00 €) και εφόσον το εν λόγω ποσό κρινόταν αποδεκτό από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατόπιν ενδεχόμενου ελέγχου.

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται ότι ο προβαλλόμενος με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμός ουδαμώς σχετίζεται με την προσβαλλόμενη διοικητική πράξη και ως εκ τούτου, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται **απαραδέκτως**.

Επειδή ο προσφεύγων, δικαιούται να επανέλθει με νέα τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2023 σύμφωνα με τα ανωτέρω περιγραφόμενα, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας ηλεκτρονικά το από 06/06/2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο:

- αφενός επανέλαβε τον ισχυρισμό του περί συμπερίληψης του ποσού των 916.348,81 €, επικαλούμενος έτερη απόφαση της Υπηρεσίας μας επί παρεμφερούς ζητήματος (ΔΕΔ 2039/2022) και
- αφετέρου προσκόμισε νέα στοιχεία, επικαλούμενος την αποδεδειγμένη εισαγωγή συναλλάγματος στην Ελλάδα εντός του έτους 2023 με σκοπό τη χρηματοδότηση της αγοράς μετοχών της Α.Ε. που αναφέρεται ανωτέρω στο ιστορικό της παρούσας. Τα νέα στοιχεία που προσκόμισε αφορούν σε: 1) Συννόμως μεταφρασμένες και επικυρωμένες εντολές μεταφοράς από τον λογαριασμό του ιδίου στη σε ελληνικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων που ήταν μέτοχοι της ως άνω εταιρείας, 2) Αντίστοιχες μεταφορές/ειδοποιήσεις χρέωσης στα ίδια πρόσωπα και λογαριασμούς, 3) Συννόμως μεταφρασμένη και επικυρωμένη την από 27/01/2020 μεταφορά κεφαλαίου από την εταιρεία στον λογαριασμό του ιδίου στη και 4) Πέντε (5) ΦΕΚ όπου είχαν δημοσιευτεί οι αυξήσεις κεφαλαίου της εταιρείας με βάση τον ν.2065/1992.

Επειδή ωστόσο:

- αφενός η υπ' αριθμόν ΔΕΔ 2039/2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας είχε κρίνει υπόθεση όπου είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος στον φορολογούμενο-προσφεύγοντα που οδήγησε σε καταλογισμό, ο οποίος είχε προσβληθεί στη συνέχεια με την οικεία ενδικοφανή προσφυγή και
- αφετέρου ο ισχυρισμός περί εισαγωγής συναλλάγματος επίσης προβάλλεται το πρώτον στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας. Άλλωστε, τυχόν επικαλούμενα ποσά από εισαγωγή συναλλάγματος συμπληρώνονται στον κωδ. 781 του εντύπου Ε1, κωδικός ο οποίος δε συμπληρώθηκε από τον προσφεύγοντα κατά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης. Συνεπώς, ισχύουν και πάλι όσα αναλύθηκαν ανωτέρω περί υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής απαραδέκτως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., ως **απαράδεκτης**.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

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

ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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