



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 02/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2013

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **24-05-2019** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Δράμας επί της οδού αριθ. ... - Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθμό/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και γ) της με αριθμό/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-05-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε 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 υπ' αριθμ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.640,00 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 443,82 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.820,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.903,82 €.

-Με την υπ' αριθμ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 775,82 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 119,72 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 193,96 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.089,50 €.

-Με την υπ' αριθμ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.553,19 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 562,67 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.776,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.892,46 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2015-2017 από την Δ.Ο.Υ. Δράμας, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ 4 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./26-04-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας. Η ως άνω υπόθεση ανήκει στις μεταφερόμενες υποθέσεις της Ε.Π. Σ.Δ.Ο.Ε. της 2^{ης} διαπιστωτικής της Α.Α.Δ.Ε. και με την υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/25-07-2017 Απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας βάσει των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016).

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./30-10-2017 έγγραφο της Αρχής του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008 Α' Μονάδα (αριθ. πρωτ./07-11-2017 εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Δράμας), προκειμένου να ελεγχθεί ενδεχόμενη φοροδιαφυγή στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα στη Δράμα και με διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο της ως άνω εταιρίας τον

προσφεύγοντα. Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο και βάσει της από 07-02-2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος που συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, προέκυψε ότι οι συναλλαγές της ως άνω εταιρίας δικαιολογούνταν, για τα ελεγχόμενα έτη. Περαιτέρω κρίθηκε αναγκαίο από τη φορολογική αρχή να διερευνηθούν οι συναλλακτικές δραστηριότητες, που αφορούσαν σε άνοιγμα και επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε ο προσφεύγων.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδος, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2015	33.649,48	4.164,48	29.485,00 €
2016	22.539,33	0,00	22.539,33 €
2017	29.764,90	0,00	29.764,90 €

Ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./30-10-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, για παροχή εξηγήσεων, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ./30-10-2018 έγγραφο κοινοποίησης εντολής ελέγχου, προκειμένου να προβεί ο προσφεύγων σε υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1119/22.6.2018. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα του ελέγχου κατέθεσε αντίγραφο του υπ' αριθ. Ν ...-.../...../3-12-2018 εγγράφου από την υπηρεσία εσόδων της Γεωργίας μεταφρασμένο, στο οποίο αναγράφεται ότι ο προσφεύγων, (προσωπικός αριθμός:), σύμφωνα με τις πληροφορίες της ηλεκτρονικής βάσης της Υπηρεσίας Εσόδων της Δ/σης και την κατάσταση (κατά την 01.12.2018) έχει λάβει ως φορολογητέο εισόδημα τα ακόλουθα ποσά:

Για το φορολογικό έτος 2015 το ποσό των 53.425,67 λάρι (εθνικό νόμισμα Γεωργίας).

Για το φορολογικό έτος 2016 το ποσό των 52.847,76 λάρι.

Για το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 52.395,85 λάρι.

Ενώ για το χρονικό διάστημα από 01.01.2018 έως 03.12.2018 έχει λάβει ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 50.662,49 λάρι.

Επίσης υπέβαλε ηλεκτρονικά για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 τις με αριθ. καταχώρησης/27-12-2018,/27-12-2018 και/27-12-2018 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβε ανά έτος, τα ανωτέρω ποσά που έλαβε στη Γεωργία ως εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης με την αντίστοιχη ισοτιμία σε ευρώ, ως ακολούθως:

ΕΤΗ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΛΑΡΙ	ΙΣΟΤΙΜΙΑ ΕΥΡΩ- ΛΑΡΙ	ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΠΟΣΟΥ ΣΕ ΕΥΡΩ
-----	-----------------	------------------------	----------------------------

2015	53.425,67	1 € = 2,615805 Λάρι	20.424,18
2016	52.847,76	1 € = 2,764155 Λάρι	19.118,96
2017	52.395,85	1 € = 3,106868 Λάρι	16.864,52
ΣΥΝΟΛΑ	158.669,28		56.407,66

Το τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογουμένους (Εισοδήματος) της Δ.Ο.Υ. Δράμας, δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα το εν λόγω αντίγραφο από την υπηρεσία εσόδων της Γεωργίας μεταφρασμένο με την επισημείωση επ' αυτού της σφραγίδας της Χάγης, πραγματοποίησε την εκκαθάριση φόρου των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη, συμπεριλαμβάνοντας τα δηλωθέντα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, χωρίς να λάβει υπόψη τους αντίστοιχους παρακρατηθέντες φόρους.

Από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και αφού έλαβε υπόψη του ο έλεγχος τα εισοδήματα που δήλωσε με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, για τα υπό κρίση έτη, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2015	33.649,48	4.164,48	29.485,00	15.485,00	14.000,00 €
2016	22.539,33	0,00	22.539,33	19.651,42	2.887,91 €
2017	29.764,90	0,00	29.764,90	16.755,70	13.009,20 €

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος Δ.Ο.Υ. Δράμας καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/24-05-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- Η Δ.Ο.Υ. Δράμας, με αριθ. πρωτ./30-10-2018 έγγραφο της, του γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ανταποκρινόμενος στα ανωτέρω, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας, νομίμως μεταφρασμένο, αντίγραφο του με αριθμό Ν/03-12-2018 εγγράφου της Υπηρεσίας Εσόδων της Γεωργίας, σύμφωνα με το οποίο είχε λάβει

ως φορολογητέο εισόδημα τα ακόλουθα ποσά: α) το ποσό των 53.425,67 λάρι (εθνικό νόμισμα Γεωργίας) για το φορολογικό έτος 2015, β) το ποσό των 52.847,76 λάρι για το φορολογικό έτος 2016 και γ) το ποσό των 52.395,85 λάρι για το φορολογικό έτος 2017. Επίσης, υπέβαλε ηλεκτρονικά τις με αριθ. καταχ./27-12-2018,/27-12-2018 και/27-12-2018 τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβε τα ως άνω ποσά για κάθε έτος, που είχε λάβει στη Γεωργία ως εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης. Ακολούθως, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας νομίμως μεταφρασμένο αντίγραφο του με αριθμό Ν/14-12-2018 εγγράφου της Υπηρεσίας Εσόδων της Γεωργίας, σύμφωνα με το οποίο: α) Από το ως άνω ποσό των 53.425,67 λάρι, ποσό 10.020,10 λάρι αποτελεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος, β) από το ως άνω ποσό των 52.847,76 λάρι, ποσό 5.284,78 λάρι αποτελεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος και γ) από το ως άνω ποσό των 52.395,85 λάρι, ποσό 5.239,59 λάρι αποτελεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Τέλος, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας την με αριθ. πρωτ./20-02-2018 Υπεύθυνη Δήλωση, όπου αναφέρει ότι έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος βάσει των φορολογικών δηλώσεων που υπέβαλε στη Γεωργία. Επίσης οι καταθέσεις μετρητών στο λογαριασμό τραπεζής του, προέρχονται από τα εισοδήματα της Γεωργίας που έχουν ήδη φορολογηθεί εκεί και τις έχει κάνει ο ίδιος ή ο πατέρας του Ωστόσο, το τμήμα Συμμόρφωσης και σχέσεων με τους φορολογούμενους (Εισοδήματος) της Δ.Ο.Υ. Δράμας πραγματοποίησε την εκκαθάριση φόρου των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος, που υπέβαλε για τα έτη 2015, 2016 και 2017, χωρίς να συμπεριλάβει τα αντίστοιχα ποσά παρακράτησης του φόρου εισοδήματος λόγω του ότι προσκόμισε τα ανωτέρω έγγραφα από την Υπηρεσία Εσόδων της Γεωργίας, χωρίς τη σφραγίδα της Χάγης. Τα οριζόμενα με την ΠΟΛ 1026/2014 και με το με Αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1030259 ΕΞ 2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, μόνο σύγχυση και αμφιβολία μπορούν να προκαλέσουν στο μέσο φορολογούμενο πολίτη ως προς την ορθή και νόμιμη απαιτούμενη διαδικασία κατάθεσης των επίμαχων εγγράφων. Επιφυλάσσεται να προσκομίσει με συμπληρωματικό του υπόμνημα τόσο τα επίμαχα έγγραφα με επίθεση της σφραγίδας της Χάγης, όσο και αναλυτική κίνηση του ως άνω τραπεζικού του λογαριασμού, κατόπιν αίτησης που υπέβαλε στην Εθνική Τράπεζα, προς άρση κάθε αμφιβολίας για κάθε χρηματικό ποσό.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι δεν λήφθηκε υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος στη Γεωργία κατά την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων που υπέβαλε και περί της προσκόμισης αναλυτικής κίνησης του επίμαχου λογαριασμού

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, ο Ν. 4172/2013 ορίζει στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]»,

στο άρθρο 2 (Ορισμοί) ορίζει ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, [...]»,

στο άρθρο 3 (Υποκείμενα του φόρου) ορίζει 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 [...] 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».

στο άρθρο 4 (Φορολογική κατοικία) ορίζει ότι: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς

δεσμούς του ή β) 2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα [...].».

στο άρθρο 7 (Φορολογητέο εισόδημα) ορίζει ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

στο άρθρο 9 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής), ορίζει 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή σύμφωνα, με το άρθρο 39- Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την

παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), 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 περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)..... 8. [...]. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών

κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου** (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.[2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.[2238/1994](#) ή του ν.[4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]** 4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#), φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του ([ΣΤΕ 1225/2017](#), [884/2016](#), [435/2017](#)). [...]. **5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε**

λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. [4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που **ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας,** καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. [...]. **Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση.** Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός [...].».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του

επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 19 παρ 1 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.».

Επειδή ως δημόσια έγγραφα, θεωρούνται όλα τα έγγραφα τα οποία αναφέρονται στο [άρθρο 1 του Ν. 1497/1984](#) (ΦΕΚ 188/Α΄). Εφόσον τα δημόσια έγγραφα που αναφέρονται στο [άρθρο 1 του Ν. 1497/1984](#), φέρουν την επισημείωση (Apostille) γίνονται δεκτά μεταξύ του Κράτους που τα έχει

συντάξει και των κρατών-μελών της Σύμβασης (συνεπώς και από την Ελλάδα), που δεν έχουν προβάλλει αντίρρηση κατά της προσχωρήσεως του Κράτους αυτού στη Σύμβαση (άρθρο 12).

Επειδή, με τη με αριθ. **Δ6Δ 1095210 ΕΞ 2014/25-06-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «α) Με την αριθ. **233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.)**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...**Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα**». Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...**αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές**». (Apostille) [...] II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης. [...]».

Επειδή με το **N. 3045/2002** (ΦΕΚ Α 198/27-8-2002), κυρώθηκε και έχει την ισχύ, που ορίζει του άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γεωργίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου. Στο άρθρο 24 του ως άνω νόμου, ορίζονται τα εξής:

«1. Στην Ελληνική Δημοκρατία:

α) Αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Γεωργία, η Ελληνική Δημοκρατία, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου (ii) αυτής της παραγράφου, αναγνωρίζει: **i)** ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Γεωργία, **ii)** ως έκπτωση από φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Γεωργία. Μία τέτοια έκπτωση όμως και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογείται στη Γεωργία.[...].».

Επειδή, με το υπ' **Αριθ. Πρωτ. 1059356/627/0006Δ/3.6.2008** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα σχετικά με το κύρος των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων, χωρών για τις οποίες η Ελλάδα έχει εκφράσει επιφυλάξεις για την προσχώρησή τους στη Σύμβαση της Χάγης, τα οποία προσκομίζονταν σε Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, διευκρινίστηκε ότι η Ελλάδα είχε διατυπώσει αντιρρήσεις (objections) στην προσχώρηση της Αλβανίας και της Γεωργίας στη Σύμβαση της Χάγης του 1961. Συνεπώς, για τα έγγραφα των χωρών αυτών «.....και για όσο διάστημα δεν έχουν αρθεί οι επιφυλάξεις αυτές, η επικύρωση θα γίνεται μόνο από την οικεία ελληνική προξενική αρχή», σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου γ' της παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3566/2007 (ΦΕΚ 117 Α')».

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' **Αριθ. Πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1030259 ΕΞ 2016/25-02-2016 Διαταγή της ΓΓΔΕ**, με θέμα (**Περί της άρσης από την Ελλάδα της αντίρρησης για την προσχώρηση της Γεωργίας στη «Σύμβαση που καταργεί την υποχρέωση επικύρωσης των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων» (Σύμβαση της Χάγης)**), ορίζονται τα εξής: «1.- Στέλνουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, φωτοαντίγραφο του προαναφερθέντος εγγράφου της Ειδικής Νομικής Υπηρεσίας (ΕΝΥ) - Γραφείο Διεθνών Συμβάσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, που αφορά στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, σύμφωνα με το οποίο και για τους ειδικότερους λόγους που αναφέρονται σε αυτό, η Ελλάδα ήρε την αντίρρηση, που είχε εγείρει για την προσχώρηση της Γεωργίας στην «Σύμβαση που καταργεί την υποχρέωση επικύρωσης των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων» (Σύμβαση της Χάγης). 2. - **Συνεπώς, τα έγγραφα που προέρχονται από την Γεωργία και προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους σε υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) χρήζουν της επισημείωσης (σφραγίδα Apostille) και όχι της επικύρωσης από την οικεία ελληνική προξενική αρχή.**». Με το ως άνω σχετικό έγγραφο έπαψαν να ισχύουν τα οριζόμενα στο υπ' Αριθ. Πρωτ. 1059356/627/0006Δ/3.6.2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή περαιτέρω, με την απόφαση **ΠΟΛ.1026/22.1.2014** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013), ορίζονται τα ακόλουθα: «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 Χάνης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάνης, 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, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδας όταν έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Με την ΠΟΛ.1026/22.1.2014, η Φορολογική Διοίκηση καθόρισε τα δικαιολογητικά έγγραφα που απαιτούνται για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παραύγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παραύγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013.

Επειδή, οι λόγοι που προβάλλονται στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. (ενδικοφανείς προσφυγές) σχετίζονται απόλυτα με συγκεκριμένη/ες ατομική/ές διοικητική/ές πράξη/εις που έχουν εκτελεστό χαρακτήρα. Ειδικότερα, η μη αναγνώριση του παρακρατηθέντος φόρου από τα εισοδήματα της Γεωργίας σχετίζεται απόλυτα με τις από 20/02/2019 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., με αριθμό ειδοποίησης, ... και, των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα, που εκδόθηκαν βάσει των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που υπέβαλε πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013. Σύμφωνα με τα αμέσως προηγούμενα, για την αναγνώριση του παρακρατηθέντος φόρου, θα έπρεπε να προσβληθούν οι με αριθμό ειδοποίησης, και πράξεις που προαναφέρθηκαν, στο πλαίσιο εξέτασης της κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 ενδικοφανούς προσφυγής. Από τα στοιχεία όμως του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η λήψη γνώσης του περιεχομένου των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αφού μάλιστα η υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος (και το αποτέλεσμα

αυτών με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού με αριθ. ειδοποίησης ..., ... και) πραγματοποιήθηκε στο μεσοδιάστημα της διενέργειας και ολοκλήρωσης του ελέγχου, τα οριστικά αποτελέσματα του οποίου προέκυψαν σε διάστημα λιγότερο των δύο (2) μηνών, (στις 09/4/2019), από την έκδοση των προγενέστερων και σχετικών πράξεων (με αριθ. ειδοποίησης, ... και).

Επειδή, μέχρι και την ημερομηνία εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της Γεωργίας που να φέρει την επισημείωση της Χάγης (σφραγίδα Apostille).

Επειδή, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Περαιτέρω, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, προηγήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Επειδή, ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων-καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κατά τα κρινόμενα έτη, καλώντας τον ίδιο να παρέχει εξηγήσεις, προσκομίζοντας οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να συνδράμουν στο ελεγκτικό έργο και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση του ελέγχου. Περαιτέρω αναγνώρισε τα πρόσθετα εισοδήματα από το εξωτερικό, που δήλωσε ο προσφεύγων με τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε και μείωσε τη φορολογητέα ύλη.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία

προέλευσής της πίστωσης, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη. Για το λόγο αυτό, στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται μεν η πηγή προέλευσης των χρημάτων που πιστώνονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογούμενου π.χ. επώνυμες καταθέσεις, όπως εν προκειμένω, αλλά δεν αποδεικνύεται η αιτία – ο λόγος της πίστωσης, τα εν λόγω ποσά θεωρούνται ως μη επαρκώς αιτιολογούμενα και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του έτους κατά το οποίο επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή, από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος από τον έλεγχο, τα οποία εξετάσθηκαν σε συνδυασμό με το περιεχόμενο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, προέκυψαν πιστώσεις – καταθέσεις χρηματικών ποσών για τις οποίες ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατό να διαπιστώσει την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους ή σε όσες περιπτώσεις προέκυπτε κατάθεση τρίτων δεν αποδεικνύονταν η αιτία της πίστωσης, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. πρωτ./30-10-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς αιτιολόγηση των επίμαχων πιστώσεων, δεδομένου ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο ίδιος.

Επειδή, ο προσφεύγων μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε αν και επικαλείται, περαιτέρω στοιχεία ή αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης του επίμαχου λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας, του οποίου τυγχάνει δικαιούχος.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη ότι τα επίμαχα ποσά δεν έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα από άλλες διατάξεις ή δεν έχουν απαλλαγεί από το φόρο με ειδική διάταξη και ότι δεν καλύπτονται από τα διαθέσιμα εισοδήματα του, ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Το εισόδημα αυτό αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με συντελεστή 33% κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 και ορθά καταλογίστηκαν από τον έλεγχο οι αναλογούντες φόροι.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του «.....» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορολογικό έτος 2015 Εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	3.640,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	1.820,00
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	443,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	5.903,82 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Φορολογικό έτος 2016 Εισοδήματα 01/01/2016 – 31/12/2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	775,82
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	193,96
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	119,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.089,50 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Φορολογικό έτος 2017 Εισοδήματα 01/01/2017 – 31/12/2017	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	3.553,19
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	1.776,60
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	562,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	5.892,46 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.