



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα, 03/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2197

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την υπ' αριθμ. 85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, κατοίκου αλλοδαπής, κατά α) των υπ' αριθμ. / **29-12-2021**, / **29-12-2021**, / **29-12-2021**, / **29-12-2021** και / **29-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα και β) των υπ αριθ. / **29-12-2021**, / **29-12-2021**, / **29-12-2021** και / **29-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού

τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση, καθώς και τις από 29/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
8. Την Α.1012/2022 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή του **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 238,349,05 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 119.952,17 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.551,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **389.408,01 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013.
2. Με την υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 257.200,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 128.600,00 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 27.043,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **412.843,28 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013.
3. Με την υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 77.422,06 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 38.711,03 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.310,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **126.443,56 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013.
4. Με την υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 57.955,91 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 28.977,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **86.933,87 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013.
5. Με την υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους

2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 80.572,11 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 40.286,06 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **120.859,49 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013.

6. Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ύψους 5.924,72€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτ/μου ύψους 1.184,94€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας 3.554,83€, ήτοι συνολικό ποσό 10.664,49€.

7. Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ύψους 2.479,00€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτ/μου ύψους 495,80€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας 1.487,40€, ήτοι συνολικό ποσό 4.462,20€.

8. Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ύψους 1.473,58€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτ/μου ύψους 294,72€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας 884,15€, ήτοι συνολικό ποσό 2.652,45€.

9. Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ύψους 2.561,33€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτ/μου ύψους 512,27€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας 1.536,80€, ήτοι συνολικό ποσό 4.610,40€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/12/2021 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./29-04-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε η από 26/03/2021 Πορισματική έκθεση (ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε./2018), η οποία διαβιβάστηκε με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/05-04-2021 από τη Δ/νση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (αριθ. πρωτ. Εισερχ. ΚΕΦΟΜΕΠ ΕΜΠ/06-04-2021) για την εξακρίβωση τέλεσης μείζονος ποινικής αξίας φορολογικών εγκλημάτων, που προβλέπονται στα άρθρα 66 και επόμενα του ΚΦΔ, καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 39 ν.4557/2018).

Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, των ελεγχόμενων ετών 2012 - 2018, β) την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, γ) την ως άνω Πορισματική έκθεση της Δ/νσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος για την εξακρίβωση τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής, δ) τις έγγραφες απόψεις του προσφεύγοντος επί του αιτήματος παροχής διευκρινήσεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ και επί του

Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, διαπίστωσε τα κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 21 ΤΟΥ ΚΦΕ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2014	737.588,92€		430.293,75€	737.588,92€
2015	449.000,00€		790.000,00€	790.000,00€
2016	142.000,00€	296,00€	191.000,00€	187.604,57€
2017			147.358,03€	144.346.46€
2018		60,00€	223.132,74€	194.604,69€

Επίσης, από τις οικείες εκθέσεις προκύπτει ότι υφίστανται χρεώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες αφορούν δάνεια – διευκολύνσεις ή αποπληρωμές δανείων σε φυσικά πρόσωπα και σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	Πιστώσεις για επιβολή τελών χαρτ/μου 3,6%	Χρεώσεις για επιβολή τελών χαρτ/μου 1,2%	Χρεώσεις για επιβολή τελών χαρτ/μου 3,6%	Συνολικό ποσό
2015	1.824,00€	587.000,00€		588.824,00€
2016	2.300,00€	166.000,00€	25.000,00€	193.300,00€
2017		147.358,03€		147.358,03€
2018	60.000,00€	76.132,74€		136.132,74€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων, β) την ακύρωση και εξαφάνιση τους άλλως την τροποποίηση τους και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω και γ) την έντοκη επιστροφή από την καταβολή, άλλως από της ασκήσεως της προσφυγής κάθε ποσού που κατέβαλε ή που θα αναγκαστεί να καταβάλει, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρων 36§3 καθώς και

της έννοιας του συμπληρωματικού στοιχείου. Επίσης, αναφορικά με την επιβολή τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τις Ε. 2147/2020 και της Ε. 2049/2021 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή τους έχει υποπέσει σε παραγραφή αναφορικά με το έτος 2015.

2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που προέρχονται από την αλλοδαπή και αφορούν σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής.

Συγκεκριμένα:

- Ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής – ιδιότητα, την οποία ουδόλως αμφισβητεί ο φορολογικός έλεγχος και, σε κάθε περίπτωση, πλήρως επιβεβαιώνεται και αποδεικνύεται από τα οικεία Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας των Η.Π.Α. - φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα, το οποίο τυχόν απέκτησε από πηγές Ελλάδος (βλ. άρθρο 3§2 Ν. 4172/2013).
- Οι ελεγχόμενες πιστώσεις, που αφορούν σε εμβάσματα από την αλλοδαπή, εκ φύσεως και εξ ορισμού δεν αποτελούν για τον φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής τυχόν εισοδήματα, που προκύπτουν στην Ελλάδα.
- Σε κάθε περίπτωση, τα ποσά, που προέρχονται από εταιρεία συμφερόντων του ελεγχόμενου, δεν αποτελούν τυχόν «προσαύξηση περιουσίας» (βλ. ΠΟΛ. 1175/2017).
- Εξ άλλου, για να αποτελεί εισόδημα φορολογητέο στην Ελλάδα, το μέρισμα ή άλλο διανεμόμενο ποσό πρέπει να προέρχεται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα εγκατεστημένη στην Ελλάδα (βλ. άρθρο 5§1 περ. ι' και ια' Ν. 4172/2013).
- Η θεμελίωση μόνιμης εγκαταστάσεως αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα προϋποθέτει την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (βλ. άρθρο 6§1 Ν. 4172/2013), συνθήκη, η οποία δεν εκπληρώνεται με μόνη την απόκτηση ακινήτου στην Ελλάδα, ενώ, μάλιστα, ούτε η περίπτωση, κατά την οποία αλλοδαπή εταιρεία αποκτά εισόδημα από ακίνητο, το οποίο ευρίσκεται στην Ελλάδα, δεν θεωρείται ότι στοιχειοθετεί μόνιμη εγκατάσταση (βλ. το υπ' αριθμ. 1057411/10683/Β0012/26.07.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).
- Περαιτέρω, για να φορολογείται η «προσαύξηση περιουσίας» στην Ελλάδα, θα πρέπει τούτο να αναφέρεται ρητώς στην οικεία Σ.Α.Δ.Φ. (βλ. ΠΟΛ. 1260/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).
- Η κατ' άρθρο 10 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Η.Π.Α. φορολόγηση (υπό προϋποθέσεις) του φορολογικού κατοίκου Η.Π.Α. για εισόδημα, που προκύπτει στην Ελλάδα, προϋποθέτει, κατά τη ρητή και αδιάσπικτη διατύπωση των οικείων διατάξεων, αποζημίωση (αμοιβή) για εργασία ή προσωπικές υπηρεσίες και δεν καταλαμβάνει, προφανώς, την «προσαύξηση περιουσίας», η οποία σε καμιά περίπτωση δεν συνδέεται με παροχή εργασίας ή υπηρεσιών.
- Η φορολόγηση ή μη των επίμαχων πιστώσεων στην αλλοδαπή, προκειμένου για φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, εκφεύγει της δικαιοδοσίας των Ελληνικών φορολογικών αρχών (βλ. Δ.Ε.Δ. 945/2020).

- Η ίδια η προέλευση των επίμαχων ποσών από την αλλοδαπή σε συνδυασμό με την αποδεδειγμένη και μη αμφισβητούμενη ιδιότητά του προσφεύγοντος ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής αρκούν άνευ ετέρου για τη μη φορολόγηση των οικείων ποσών στην Ελλάδα, αδιαφόρως της φύσεως και του χαρακτήρα των εν λόγω ποσών, τα οποία όλως παρελκυστικώς, παρανόμως και αβασίμως απαιτεί να αποδειχθούν ο έλεγχος.

- Αφ' ης στιγμής πλήρως επιβεβαιώνεται, δυνάμει σχετικών εγγράφων με βεβαία χρονολογία, η αφετηριακή προέλευση των επίμαχων ποσών από νομικές οντότητες του Παναμά και δη με αναγωγή σε χρόνο, ως προς τον οποίο έχει ήδη προ πολλού παραγραφεί το οποιοδήποτε δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, καμιά περαιτέρω αποδεικτική υποχρέωση επί του συγκεκριμένου τρόπου και χρόνου αποκτήσεως των οικείων κεφαλαίων δεν υπέχω.

- Τα εμβάσματα, που πραγματοποιήθηκαν από τραπεζικούς λογαριασμούς εταιρειών συμφερόντων του στην ημεδαπή, επ' ουδενί δεν αποτελούν τυχόν «προσαύξηση περιουσίας» αφενός διότι τούτο ρητώς ορίζεται στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και αφετέρου διότι, όπως προαναλύθηκε, η αφετηριακή προέλευση των οικείων ποσών συνδέεται άνευ ετέρου με την αλλοδαπή και, συνακόλουθα, δεδομένου ότι αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, εκφεύγουν ως προς την απόκτησή τους της ελεγκτικής εξουσίας των Ελληνικών φορολογικών αρχών.

- Ούτε νόμιμη περίπτωση χαρακτηρισμού των οικείων ποσών ως δήθεν φορολογητέας παροχής σε είδος, κατ' άρθρο 13§3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καταλείπεται αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2014 – 2018, καθ' όσον δεν υφίσταται καμιά μισθωτή εργασία, που να ασκείται στην ημεδαπή, ώστε, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη του άρθρου 5§1 περ. α' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), να γίνεται λόγος και για φορολογητέες στην Ελλάδα παροχές σε είδος.

- Σε κάθε περίπτωση, τα οικεία ποσά δεν αποτελούν παροχή σε είδος και για τον επιπρόσθετο λόγο ότι αφετηριακώς προέρχονται από τις εταιρείες «.....» και «.....» και συνιστούν επιστροφή κεφαλαίου, που είχε χορηγήσει προς αυτές, όπως επιβεβαιώνεται από τις σχετικές, με ημερομηνία 18-01-2012, επιστολές τους, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής και φέρουσες την επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης (*apostille*), που προσεκόμισε ενώπιον του ελέγχου.

3. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών βάσει αντικειμενικών δαπανών εις βάρος φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση, καλύπτονται πλήρως από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών και νόμιμη εισαγωγή συναλλάγματος από την αλλοδαπή.

- διότι κατά τα οικεία φορολογικά έτη αποτελούσε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, με αποτέλεσμα εξ ορισμού να μην τίθεται θέμα εφαρμογής στο πρόσωπό του, του συστήματος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος βάσει αντικειμενικών δαπανών,
- διότι, σε κάθε περίπτωση, προσκομίζει και επικαλείται βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος

κατά τα έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, συνολικού ύψους 10.685.000,00 Ευρώ (ΣΧΕΤ. 1, 2, 3, 4, 5, 6), οι οποίες προσαυξάνουν αντιστοίχως το μη αναλωθέν κεφάλαιό του προηγούμενων ετών και υπερκαλύπτουν τις φερόμενες ως προκύψασες διαφορές βάσει αντικειμενικών δαπανών. Επίσης προσκομίζει και Πίνακα Αναλώσεως Κεφαλαίου, στον οποίο περιλαμβάνονται τα ανωτέρω ποσά (ΣΧΕΤ. 7).

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

Επειδή, με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι: «οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής**, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικές ή μερικές δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα,

Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου

τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (νυν 72) παρ.2 του ν.4174/2013 ως προς την εφαρμογή του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η [παράγραφος 10 του άρθρου 5](#) και η [παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή στο άρθρο 71 του ν.4174/2013 (Όπως προστέθηκε με το [άρθρο 8 του Ν. 4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23](#) ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονται τα εξής:

«Τα άρθρα 17 , 18 , 19 , 20 και 21 του Ν. 2523/1997 , όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).».
Με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο δωδέκατο κεφάλαιο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-71) στον ν. 4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να **αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος**, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή **υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση** ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, [...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, με την Ε.2147/2020 με ΘΕΜΑ: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.» ορίζεται ότι:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β΄) σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών

χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. [4169/1961](#) περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. [4169/1961](#) εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. [2238/1994](#), Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. [2238/1994](#), Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.[1194/2017](#) και ΠΟΛ.[1191/2017](#)). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.[...]

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του [άρθρου 66 ν.4646/2019](#) περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019)»

Επειδή, με την Ε. 2049/2021 με ΘΕΜΑ: “Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται” ορίζεται ότι:

«Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική

εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού. Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ..

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους. [...]

Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020. [...]

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.”

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1 :

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3 :

«επί δανείων συναπομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος βάσει της υπ' αριθμ./29-04-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.ΕΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε η από 26/03/2021 Πορισματική έκθεση της Δ/νσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος για την εξακρίβωση τέλεσης μείζονος ποινικής αξίας φορολογικών

εγκλημάτων, που προβλέπονται στα άρθρα 66 και επόμενα του ΚΦΔ, καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 39 ν.4557/2018).

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 και της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε:

για το φορολογικό έτος 2014 διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 737.588,92€ και καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 238.349,05€.

Επειδή, συνεπώς, στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 υφίσταται φοροδιαφυγή λόγω ότι ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί από τον προσφεύγοντα υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4646/2019 ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2021, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τέλη χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι στις κάτωθι πιστώσεις προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου:

Πίνακας 4. Πιστώσεις για επιβολή τελών χαρτ/μου 3,6% (σελ. 94-95)

α/α	α/α αιτ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. Λ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	73	.....	.....	13/01/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	50,00
2	95	.....	.....	28/09/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.024,00
3	96	.....	.....	29/09/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	250,00
4	97	.....	.....	22/10/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	250,00
5	102	.....	.....	11/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	250,00
				ΣΥΝΟΛΟ 2015			1.824,00

Πίνακας 5. Χρεώσεις για επιβολή τελών χαρτ/μου 1,2% (σελ. 95-96)

α/α	α/α αιτ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. Λ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	32	.....	.....	27/03/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΟ	12.000,00
2	33	.....	.....	30/03/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΟ	8.000,00
3	34	.....	.....	14/04/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΟ	10.000,00
4	35	.....	.....	3/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΧΡΗΜ ΔΙΕΥΚ	9.000,00
5	36	.....	.....	6/7/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	3.000,00
6	37	.....	.....	7/7/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	5.000,00
7	38	.....	.....	18/8/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	10.000,00
8	39	.....	.....	19/8/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	10.000,00
9	40	.....	.....	21/8/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	5.000,00
10	42	.....	.....	26/10/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	12.000,00
11	43	.....	.....	29/10/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	3.000,00
12	44	.....	.....	14/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	2.000,00
13	45	.....	.....	15/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	12.000,00
14	46	.....	.....	16/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	12.000,00
15	47	.....	.....	17/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	12.000,00
16	48	.....	.....	18/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	12.000,00
				ΣΥΝΟΛΟ 2015			137.000,00

Σελ.134

α/α	α/α αιτ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. Λ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	81	.....	.....	04/05/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	100.000,00
2	82	.....	.....	12/05/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	350.000,00
				ΣΥΝΟΛΟ 2015		450.000,00

Επειδή, τα ως άνω τέλη χαρτοσήμου ήταν αποδοτέα στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) έως και τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την κατάθεση, ήτοι για ποσά πιστώσεων ή χρεώσεων έως 30/11/2015 ήταν αποδοτέα έως και την 15/12/2015 και για ποσά πιστώσεων ή χρεώσεων από 01/12/2015 ήταν αποδοτέα έως και την 15/01/2016.

Επειδή, με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί πιστώσεων ή χρεώσεων που έλαβαν χώρα έως την 30/11/2015 παραγράφτηκε στις 31/12/2020.

Επειδή, ομοίως, με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί πιστώσεων ή χρεώσεων που έλαβαν χώρα από 01/12/2015 παραγράφτηκε στις 31/12/2021.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 30/12/2021, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής γίνεται μερικώς δεκτός και η πράξη τροποποιείται ως κάτωθι.

	Ποσά Ταμειακής διευκόλυνσης Βάσει ελέγχου	Ποσά Ταμειακής διευκόλυνσης Βάσει ΔΕΔ
Τέλος χαρτ/μου 1%	587.000,00	50.000,00
Τέλος χαρτ/μου 3%	1.824,00	250,00

Ως Προς τον 2ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ότι οι κρινόμενες πιστώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, με το άρθρο 12§1,2 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Περαιτέρω από τη Διοίκηση έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές εταίρων και διαχειριστών ΕΠΕ και ΙΚΕ καθώς και οι αμοιβές εκπρόσωπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητα τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας και χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (Α.1118/2021 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015).

Επειδή, με το άρθρο 13§3 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, «του οποίου η μέθοδος υπολογισμού» ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του 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, με την ΠΟΛ.1175/2017 δόθηκαν οι κάτωθι οδηγίες:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]

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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. 2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως: α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων. 3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.[...]»

Επειδή, η ΣΑΔΦ που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ (Ν.Δ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ.Α'). ορίζει ότι:

Άρθρο 10

«1) Ο κατοίκων εν Ελλάδι θα απαλλάσσεται του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών επί αποζημιώσεως (αμοιβής) δι εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένης της εξασκήσεως ελευθερίων και καλλιτεχνικών επαγγελμαμάτων) εάν ευρίσκηται προσωρινώς εν ταις Ηνωμέναις Πολιτείαις δια χρονικόν

διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το φορολογητέον έτος και εφ' όσον συντρέχει εις των ακόλουθων όρων:

- α) Η αποζημίωσίς του λαμβάνεται δι' εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας παρασχεθείσας υπ' αυτού ως υπαλλήλου, ή δυνάμει συμβολαίου με κάτοικον ή εταιρείαν ή άλλην οργάνωσιν εν Ελλάδι ή
- β) η ληφθείσα υπ' αυτού αποζημίωσις δι' εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας δεν υπερβαίνει τας 10.000 δολλάρια.

2) Αι διατάξεις της παραγράφου (1) του παρόντος άρθρου, θα εφαρμόζονται με τας αναγκαίας αλλαγάς (MUTATIS MUTANDIS) επί κατοίκων των Ηνωμένων Πολιτειών εν σχέσει με απο-ζημίωσιν δια την τοιαύτην εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας παρασχεθείσας εν Ελλάδι.»

Άρθρο 11

«1) Ημερομίσθια, μισθοί και παρεμφερείς αποζημιώσεις ως και συντάξεις καταβαλλόμεναι υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό των υποδιαιρέσεων των εις άτομόν τι δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας εις το Κράτος τούτο ή τας υποδιαιρέσεις του, θα απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους.

2) Ιδιωτικάί συντάξεις και ισόβιοι παροχαί προερχόμεναι εκ του εδάφους ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμεναι παρά προσώπου διαμένοντος εις το έτερον Συμβαλλόμενο Κράτος, θ' απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του πρώτου Συμβαλλομένου Κράτους.»

Επειδή με το άρθρο 390 του 4512/2018 θεσπίσθηκε το άρθρο 28Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και έχει ως εξής:

«Άρθρο 28Α

1. Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής «Υπηρεσία»), διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα, κατά παρέκκλιση δε των διατάξεων του άρθρου 28, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσωρινό και οριστικό προσδιορισμό φόρου ως ακολούθως: Εντός μηνός από τη διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας, των σχετικών εγγράφων και των προσκομισθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχείων, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο αντίγραφο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα της έρευνας και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, βάσει της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

3. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός τριών (3) μηνών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, στην εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο. Το εν λόγω διάστημα δύναται να παρατείνεται αιτιολογημένα για ένα (1) επιπλέον μήνα ανάλογα με την πολυπλοκότητα της υπόθεσης, κατόπιν έγγραφης ενημέρωσης προς την Υπηρεσία.

4. Σε περίπτωση που εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών της παραγράφου 2, ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., η τελευταία

δύναται να τα διαβιβάζει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση. Η Υπηρεσία υποχρεούται να αποστείλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. εγγράφως τις απόψεις της επί των νέων αυτών στοιχείων σε προθεσμία ενός μήνα από την ημερομηνία λήψης του φακέλου. Εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει εμπρόθεσμα νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., ο χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της διαδικασίας που προβλέπεται στα δύο προηγούμενα εδάφια δεν προσμετράται στην αναφερόμενη στην παράγραφο 3 προθεσμία των τριών (3) μηνών για την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου, η οποία σε καμία περίπτωση δεν υπερβαίνει συνολικά τους τέσσερεις ή, κατόπιν αιτιολογημένης παράτασης, τους πέντε μήνες από τη λήψη των νέων αυτών στοιχείων από την Α.Α.Δ.Ε. 5. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.

6. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..».

Επειδή με το άρθρο 387 του ν.4512/2018 «Διαδικασία σε περιπτώσεις ερευνών για την διακρίβωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής» ορίζονται τα εξής:

«1. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ή ο αναπληρωτής του ή οι εισαγγελικοί λειτουργοί που τον συνεπικουρούν, παραγγέλλουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 382 τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης

ή προανάκριση στους ελεγκτές της Υπηρεσίας για τη διερεύνηση τέλεσης αδικημάτων ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφών οικονομικών εγκλημάτων στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς της.

2. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης, μετά την παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εκδίδει εντολές για τη διενέργεια ερευνών αρμοδιότητας της Υπηρεσίας.

3. Οι ελεγκτές της Υπηρεσίας, διενεργούν έρευνα για την διαπίστωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής και λοιπών οικονομικών εγκλημάτων. Τα πρόσωπα στα οποία αποδίδεται η τέλεση αξιόποινης πράξης, κατά τη διάρκεια των ερευνών, έχουν όλα τα δικαιώματα που προβλέπονται στον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

4. Μετά την ολοκλήρωση της έρευνας, και μόνο εφόσον προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης, σύμφωνα με τα άρθρα 66 και επόμενα του ΚΦΔ, φοροδιαφυγής, οι ελεγκτές της Υπηρεσίας συντάσσουν πορισματική έκθεση, η οποία γνωστοποιείται προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και ακολούθως διαβιβάζεται στην Α.Α.Δ.Ε. μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης. Η πορισματική έκθεση πρέπει να είναι επαρκώς στοιχειοθετημένη και αιτιολογημένη και να έχει συγκεκριμένο μορφότυπο, πληρώνοντας τα ελάχιστα αντικειμενικά κριτήρια ελέγχου που εφαρμόζει η Α.Α.Δ.Ε.

5. Σε περιπτώσεις που από την προανάκριση ή την προκαταρκτική εξέταση προκύψουν ενδείξεις τέλεσης και άλλων εγκλημάτων, τα οποία δεν σχετίζονται άμεσα με αυτά των άρθρων 66 επ. του ΚΦΔ, η

σχηματισθείσα δικογραφία δύναται να χωρίζεται ως προς αυτά και ακολουθείται η διαδικασία της παρ. 6 του άρθρου 17Α του Ν. 2523/1997 .

6. Για τις ως άνω υποθέσεις που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 28Α του ΚΦΔ, που προστίθεται με το άρθρο 390 του παρόντος.

7. Κατά την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Α.Α.Δ.Ε. δύναται είτε να αφίσταται από την πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας, είτε να μην εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ιδίως: α) σε περίπτωση που στην πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας δεν έχουν ληφθεί υπόψη ή έχουν εφαρμοσθεί εσφαλμένα ερμηνευτικές εγκύκλιοι της Α.Α.Δ.Ε. επί των φορολογικών και τελωνειακών διατάξεων, ή η νομολογία των δικαστηρίων ή οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, β) σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων, γ) σε περίπτωση μη τήρησης του μορφότυπου της πορισματικής έκθεσης της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει ή δύναται να εξειδικεύεται.

8. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών της παρ. 2 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., η τελευταία δύναται να τα διαβιβάζει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση, ακολουθώντας τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει κάθε φορά.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ`

εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού,(ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και πραγματικών περιστατικών και λαμβάνοντος υπόψη την ΠΟΛ. 1175/2017 στην οποία αναφέρεται ότι «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» και δεδομένου ότι ο έλεγχος έχει διαπιστώσει την προέλευση των κρινόμενων πιστώσεων **δεν τεκμηριώνεται σαφώς και επαρκώς η θέση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις αυτές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ. Επίσης, ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν παρείχε ειδική και επαρκή αιτιολογία για τους λόγους που **αφίσταται από την πορισματική έκθεση της ΔΕΟΕ , η οποία Υπηρεσία έχει ήδη κρίνει ότι οι πιστώσεις αυτές φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.****

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, «της συζύγου του» και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

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

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

μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.»

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών» ορίζεται ότι:

«Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται: [...]

β) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. [89/1967 \(Α` 132\)](#), του α.ν. [378/1968 \(Α` 82\)](#) και του [άρθρου 25](#) του ν. [27/1975 \(Α` 77\)](#), για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας.[...]

η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, του άρθρου 31, φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, του άρθρου 32, φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή **εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.»**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§2 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» ορίζεται ότι: « 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία

αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:[...] δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους. ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους. γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανε-ξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο «32», εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32, ή του άρθρου 34.»

Επειδή, με το άρθρο 19§2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: « 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι:[...] δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στη Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό. ββ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους. γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17 εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.»

Επειδή, με την 2137/2019 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ δόθηκαν οι εξής διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 34](#) του ν. [4172/2013](#), η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα

φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα [άρθρα 31 και 32](#) του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή.

Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1076/2015](#) εγκύκλιο.

3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Επίσης, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του [άρθρου 33](#) του ν.4172/2013 δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όταν πρόκειται για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του «πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης» δεν συμπεριλαμβάνονται

τα ακίνητα, ακόμα και αν αυτά προορίζονται για τη στέγαση επαγγέλματος ή επιχείρησης. Συνεπώς, η δαπάνη για αγορά ή ανέγερση οποιασδήποτε οικοδομής λειτουργεί αφαιρετικά κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μειώνει το σχηματισθέν και μη αναλωθέν κεφάλαιο. [...] 6. Σε περίπτωση επίκλησης από τον φορολογούμενο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στα οποία περιλαμβάνονται φορολογικά έτη που έχουν ήδη ελεγχθεί και για τα οποία έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά τα έτη αυτά ως κεφάλαιο προς ανάλωση θα λαμβάνεται υπόψη αυτό που προκύπτει ή που προσδιορίστηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και όχι αυτό που προσδιορίζεται από το [άρθρο 34](#) του ν.4172/2013, καθώς σε έτος για το οποίο έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν χωρεί εκ νέου εφαρμογή του [άρθρου 34](#) του ν.4172/2013 μετά την έκδοση των πράξεων αυτών, ως αν δεν είχε μεσολαβήσει έλεγχος.

7. Επιπλέον, οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης που αφορούν συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, λαμβάνονται υπόψη μειωμένες κατά τριάντα τοις εκατό (30%) στον σχηματισμό του κεφαλαίου προς ανάλωση.

8. Τέλος, επισημαίνουμε ότι οι οδηγίες που αναφέρονται στην [ΠΟΛ 1076/2015](#) εγκύκλιο καθώς και στο Μέρος Α' του [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) εγγράφου μας εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, εν προκειμένω, από το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος προκύπτει ότι, *η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη:* α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, των ελεγχόμενων ετών 2012 - 2018, β) την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, γ) την Πορισματική έκθεση της Δ/νσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος για την εξακρίβωση τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής, δ) τις έγγραφές απόψεις του προσφεύγοντος επί του αιτήματος παροχής διευκρινήσεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ και επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, **διαπίστωσε τα κάτωθι:**

ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 21 ΤΟΥ ΚΦΕ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2014	737.588,92€		430.293,75€	737.588,92€
2015	449.000,00€		790.000,00€	790.000,00€
2016	142.000,00€	296,00€	191.000,00€	187.604,57€
2017			147.358,03€	144.346.46€
2018		60,00€	223.132,74€	194.604,69€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που προέρχονται από την αλλοδαπή και αφορούν σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα, το οποίο τυχόν απέκτησε από πηγές Ελλάδος και ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις, που αφορούν σε εμβάσματα από αλλοδαπές εταιρείες, εξ ορισμού δεν αποτελούν για τον φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής εισόδημα, που προκύπτει στην Ελλάδα. Επίσης, επικαλείται ότι σε κάθε περίπτωση, τα ποσά, που προέρχονται από εταιρεία συμφερόντων του, δεν αποτελούν τυχόν «προσαύξηση περιουσίας» (ΠΟΛ. 1175/2017).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, ΗΠΑ, από την 12/04/2014.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι :

Το φορολογικό έτος 2014: υφίστανται 18 πιστώσεις συνολικού ποσού 737.588,92€ στον με αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην με περιγραφή συναλλαγής «μεταφορά από λογαριασμό».

Το φορολογικό έτος 2015: υφίστανται 7 πιστώσεις συνολικού ποσού 449.000,00€ στον με αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην με περιγραφή συναλλαγής «μεταφορά από λογαριασμό» και

Το φορολογικό έτος 2016: υφίστανται 5 πιστώσεις συνολικού ποσού 142.000,00€ στον με αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στηνμε περιγραφή συναλλαγής «μεταφορά από λογαριασμό».

Επειδή, με το με αριθ,/13-12-2021 υπόμνημα του στον έλεγχο, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε για τις εν λόγω πιστώσεις, ότι τα ποσά μεταφέρθηκαν από την αλλοδαπή εταιρεία συμφερόντων του «.....».

Επειδή, όπως προκύπτει από την πορισματική έκθεση της ΔΕΟΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, ο έλεγχος της ΔΕΟΕ έκρινε ότι εφόσον **τα ποσά των παραπάνω πιστώσεων** σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος των φορολογικών ετών 2014 -2018 προέρχονται – μεταφέρονται από ελληνικό τραπεζικό λογαριασμό που ανήκει στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ:, η οποία αποτελεί εγκατάσταση στην Ελλάδα Κυπριακής εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντος με την ίδια επωνυμία **συνιστούν εισόδημα από παροχή σε είδος σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013.** (σελ 35 της έκθεσης).

Επειδή, ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν αμφισβήτησε την πηγή των εν λόγω πιστώσεων ωστόσο θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε την αιτία προέλευσης τους και ως εκ τούτου έκρινε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ, τροποποιώντας τη θέση του ελέγχου της ΔΕΟΕ.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι η κυπριακή εταιρεία συμφερόντων του «.....», ιδιοκτησίας ακινήτου, δεν θεωρείται ότι αποκτά εγκατάσταση στην Ελλάδα, κατά την

έννοια του άρθρου 6 του ΚΦΕ, μόνο εκ του λόγου ότι ανέγειρε ακίνητο στην Ελλάδα και ότι **σε κάθε περίπτωση δεν αποκτά εισόδημα πηγής Ελλάδος** καθώς οι οποίες πιστώσεις στους ελληνικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας προέρχονται από εμβάσματα αλλοδαπής προέλευσης.

Επίσης, ο προσφεύγων επικαλείται ότι τα ελεγχόμενα ποσά δεν αποτελούν παροχή σε είδος και για τον επιπρόσθετο λόγο ότι αφετηριακώς προέρχονται από τις εταιρείες «.....» και «.....» και συνιστούν επιστροφή κεφαλαίου, που είχε χορηγήσει προς αυτές, και ισχυρίζεται ότι το εν λόγω επιβεβαιώνεται από τις σχετικές, με ημερομηνία 18-01-2012, επιστολές τους, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής και φέρουσες την επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης (*apostille*), που προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος καθώς έκρινε ότι δεν έχει αποδειχθεί ότι τα ποσά των υπό έρευνα πιστώσεων αποτελούν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης του προσφεύγοντος για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης. (δελ. 32 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος).

Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι έως την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχουν διερευνηθεί οι πιστώσεις του ελληνικού τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντος «.....», **ώστε να διαπιστωθεί εάν η εν λόγω εταιρεία αποκτά εισοδήματα πηγής Ελλάδος και να τεκμηριωθεί με σαφήνεια ότι ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα.**

Επειδή, επιπροσθέτως, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τα ελεγχόμενα έτη, ο έλεγχος έχει προσδιορίσει τεκμαρτό εισόδημα σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς διαπίστωσε ότι αν και φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής δεν απαλλάσσεται από την δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ διότι στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2014 -2018, ο προσφεύγων έχει δηλώσει εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και τόκους τραπεζικών καταθέσεων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος του προσδιόρισε σε βάρος του προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων καθώς είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής. Επίσης, προσκομίζει και επικαλείται βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος κατά τα έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, συνολικού ύψους 10.685.000,00 Ευρώ (**ΣΧΕΤ. 1, 2, 3, 4, 5, 6**), οι οποίες προσαυξάνουν αντιστοίχως το μη αναλωθέν κεφάλαιό του προηγούμενων ετών και υπερκαλύπτουν τις φερόμενες διαφορές βάσει αντικειμενικών δαπανών. Επίσης προσκομίζει και Πίνακα Αναλώσεως Κεφαλαίου, στον οποίο περιλαμβάνονται τα ανωτέρω ποσά (**ΣΧΕΤ. 7**).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων προσκομίζει έξι (6) βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος κατά τα έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, συνολικού ύψους 10.685.000,00 Ευρώ της με χώρα προέλευσης το Λουξεμβούργο.

Επειδή, από το σύστημα *taxis* προκύπτει ότι τα έτη που αφορούν οι προσκομιζόμενες βεβαιώσεις, ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, και συγκεκριμένα τα οικ. έτη 2006-2008 υπέβαλε δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα οικον. έτη 2009-2010 στη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσει φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006-2011, ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στον κωδ. 781 τα ποσά που επικαλείται με τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά.

Επειδή, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τα έτη αυτά, ο προσφεύγων φορολογούταν για το παγκόσμιο εισόδημά του και όφειλε να δικαιολογήσει την απόκτηση των ως άνω επικαλούμενων χρηματικών ποσών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από το φάκελο της προσφυγής (φυσικό και ηλεκτρονικό) ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα δικαιολογητικό / έγγραφο βάσει του οποίου να δικαιολογείται η πηγή των επικαλούμενων χρηματικών ποσών.

Συνεπώς, οι υπό κρίση βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος κατά τα έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, συνολικού ύψους 10.685.000,00 Ευρώ δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη και να τροποποιήσουν τον Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων για την κάλυψη των ως άνω τεκμηρίων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014 -2018 επικαλέστηκε στον έλεγχο εισαγωγή συναλλάγματος μέσω εταιρειών συμφερόντων του και συγκεκριμένα επικαλέστηκε μεταξύ άλλων και τις ανωτέρω πιστώσεις του τραπεζικού λογαριασμού της ως άνω νομικής οντότητας.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ως άνω ισχυρισμό του διότι οι μεταφορές χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί ο προσφεύγων στην ημεδαπή, δεν πραγματοποιούνται από τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του ίδιου στην αλλοδαπή ή στην ημεδαπή, αλλά από τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, οι οποίοι ανήκουν είτε σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του, που εδρεύουν στην αλλοδαπή (Κύπρος) και διατηρούν εγκατάσταση στην ημεδαπή, είτε σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του, που εδρεύουν στην ημεδαπή. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων επιδιώκει να ερμηνεύσει διασταλτικά τις διατάξεις θεωρώντας ότι το νομικό πρόσωπο συμφερόντων του, από το οποίο προήλθαν τα ποσά των πιστώσεων εξομοιώνεται με τον ίδιο και ότι ο τραπεζικός λογαριασμός του νομικού προσώπου είναι τραπεζικός λογαριασμός του ίδιου του προσφεύγοντος, γεγονός που δεν ισχύει γιατί πρόκειται για δυο διαφορετικούς τραπεζικούς λογαριασμούς που ανήκουν σε διαφορετικές ξεχωριστές οντότητες. (σελ. 32 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος)

Ωστόσο, ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν έχει τεκμηριωθεί από τον έλεγχο τα πραγματικά δεδομένα ως προς την τροφοδοσία του εν λόγω ελληνικού τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντος ώστε να κριθεί ασφαλώς εάν η εν λόγω εταιρεία αποκτά εισόδημα πηγής Ελλάδος και επομένως εκ του λόγου αυτού ο προσφεύγων δύναται να φορολογηθεί για τις υπό κρίση πιστώσεις στην Ελλάδα ή εάν τροφοδοτείται αποκλειστικά από εμβάσματα αλλοδαπής προέλευσης τα οποία δύναται να κριθούν εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εισαγωγής συναλλάγματος για κάλυψη τεκμηρίων του προσφεύγοντος.

Επειδή, επιπλέον στην περίπτωση που διαπιστωθεί από τον έλεγχο προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων σε βάρος του προσφεύγοντος να ληφθούν υπόψη τα οριζόμενα στην Ε.2137/2019.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίσταται ειδική και επαρκής αιτιολογία, όπως άλλωστε απαιτείται και προβλέπεται τόσο στις γενικές διατάξεις των άρθρων 28, και 64 του ΚΦΔ όσο και στις ειδικότερες διατάξεις ως προς την διαδικασία έκδοσης οριστικών πράξεων από την ΑΑΔΕ των

άρθρων 387 παρ.4 και 7 του ν.4512/2018 και του άρθρου 28^α παρ.4 του ΚΦΔ όπως αυτό θεσπίσθηκε με το άρθρο 390 και του ν.4512/2018. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018 ακυρώνονται ως τυπικά πλημμελείς.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

/2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ν.4174/2013.

Επειδή, η φορολογική αρχή δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο προκειμένου να διερευνήσει και να τεκμηριώσει το πλαίσιο των υπό κρίση συναλλαγών και να προσδιορίσει την φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθ./29-12-2021,/29-12-2021,/29-12-2021 ,/29-12-2021 και/29-12-2021 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τυπικούς λόγους.
- Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, λόγω παραγραφής.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των υπ' αριθ./29-12-2021,/29-12-2021 και **1803/29-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

Φορολογικό έτος 2014	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	238.349,05 €	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	119.952,17 €	
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	29.551,50 €	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	389.408,01 €	0,00

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	257.200,00 €	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	128.600,00 €	
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	27.043,28 €	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	412.843,28 €	0,00

Φορολογικό έτος 2016	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	77.422,06 €	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	38.711,03 €	
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	10.310,47 €	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	126.443,56 €	0,00

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	57.955,91 €	€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	28.977,96 €	€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	86.933,87 €	0,00 €

Φορολογικό έτος 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	80.572,11 €	€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	40.286,06 €	€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	1,32 €	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	120.859,49 €	0,00 €

Τέλη Χαρτ/μου

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 1%	587.000,00 €	50.000,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 3%	1.824,00 €	250,00 €
Χαρτόσημο	5.924,72 €	507,5 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.184,94 €	101,50 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ	3.554,83 €	304,50 €
ΣΥΝΟΛΟ	10.664,49 €	913,50 €

Φορολογικό έτος 2016	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 1%	166.000,00 €	166.000,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 3%	27.300,00 €	27.300,00 €
Χαρτόσημο	2.479,00 €	2.479,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	495,80 €	495,80 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ	1.487,40 €	1.487,40 €
ΣΥΝΟΛΟ	4.462,20 €	4.462,20 €

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 1%	147.358,03 €	147.358,03 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 3%	0,00 €	0,00 €
Χαρτόσημο	1.473,58 €	1.473,58 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	294,72 €	294,72 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ	884,15 €	884,15 €
ΣΥΝΟΛΟ	2.652,45 €	2.652,45 €

Φορολογικό έτος 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 1%	76.132,74 €	76.132,74 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 3%	60.000,00 €	60.000,00 €
Χαρτόσημο	2.561,33 €	2.561,33 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	512,27 €	512,27 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ	1.536,80 €	1.536,80 €
ΣΥΝΟΛΟ	4.610,40 €	4.610,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.