



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 21.11.2022

Αριθμός απόφασης: 3718

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός &, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κερδών Αλλοδαπής Προέλευσης (άρθρο 55, παρ. 1, περ. η' ν.2238/1994, άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012) και β) της με αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 Φυσικών Προσώπων (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012-31.12.2012), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 09.05.2022 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 27.06.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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:

- i. Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κερδών Αλλοδαπής Προέλευσης (άρθρο 55, παρ. 1, περ. η' ν.2238/1994, άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 571.723,88 ευρώ, πλέον ευνοϊκότερη κύρωση (άρθρου 72 παρ. 17 ν.4174/2013) ποσού 686.068,66 ευρώ ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **1.257.792,54 ευρώ**.
- ii. Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 Φυσικών Προσώπων (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης για καταβολή ποσού **92.369,60 ευρώ**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 09.05.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
.....

Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ. /2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στον προσφεύγοντα, φυσικό πρόσωπο, ο οποίος είναι μέλος Ν.Π., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, του ν.2238/1994 και του ν.3986/2011. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. ΑΒΜ:ΕΟΕ /2012 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Υπηρεσία με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2017/03.08.2017 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής και αφορά την λίστα Ελλήνων καταθετών στην στην Ελβετία και κατόπιν ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών Αρχών Ελλάδος και Ελβετίας σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/19.05.2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) της ΑΑΔΕ.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης, διαπιστώθηκαν από τις παρακάτω διαφορές:

Α) διαφορές εισοδήματος από κινητές αξίες (μερίσματα μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά) που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 54 του ν.2238/1994 προερχόμενες από τις παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής €
1			1/3/2012	..... ..... .....	1.088,81
2			9/3/2012	..... ..... .....	4.285,83
3			1/6/2012	..... ..... .....	1.173,98
4			8/6/2012	..... ..... .....	4.538,69
5			4/9/2012	..... ..... .....	1.232,61
6			10/9/2012	..... ..... .....	4.434,88
7			3/12/2012	..... ..... .....	1.192,89
8			10/12/2012	..... ..... .....	4.369,90
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					22.344,59

β) διαφορές εισοδήματος από κέρδη αλλοδαπής προέλευσης για το οποίο δεν υποβλήθηκε δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' του άρθρου 55 του ν.2238/1994, και αφορά τις παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής €
1			12/12/2012	..... ..... .....	2.280.000,00
2			14/12/2012	..... ..... .....	6.895,52
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					2.286.895,52

Κατόπιν των ανωτέρω το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος διαμορφώθηκε ως εξής:

Οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
A-B Από ακίνητα	0,00	0,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες	197.760,50	220.105,09	22.344,59
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00

ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	408.663,38	408.663,38	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	45.645,57	45.645,57	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	2.286.895,52	2.286.895,52
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	652.069,45	2.961.309,56	2.309.240,11

και ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό των ανωτέρω ποσών με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή του ποσού φόρου που έχει τυχόν καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Εσφαλμένος ο καταλογισμός φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης επί δήθεν κερδών αλλοδαπής προέλευσης ποσού 2.286.895,52 ευρώ προερχόμενου από επιστροφή κεφαλαίου της εταιρείας της οποίας ήταν μοναδικός μέτοχος. Συγκεκριμένα, η εταιρεία ήταν εξωχώρια εταιρεία, με μοναδικό μέτοχο τον ίδιο, την οποία είχε συστήσει, για να επενδύει σε στοιχεία ενεργητικού, (ήτοι να τοποθετεί), εκτός των άλλων, αποκλειστικά δικά του χρήματα, τα οποία είχαν νομίμως φορολογηθεί, πράγμα, εξάλλου, εξαιρετικά σύνηθες για τα τότε δεδομένα. Το έτος 2007 απέστειλε, στην εταιρεία έμβασμα ποσού 4.250.000 € προοριζόμενο, κατ' αντιστοιχία με τους ελληνικούς όρους, για «αύξηση κεφαλαίου», σύμφωνα με την οικεία από 25.10.2007 απόφαση μετόχων περί εισφοράς ενόψει ισόποσης αύξησης κεφαλαίου. Αναφορικά δε με τις ελεγχόμενες πιστώσεις, σημειώνεται ότι στις 12.12.2012, μέρος του αποσταλέντος ως άνω ποσού των 4.250.000 €, και συγκεκριμένα ποσό 2.280.000 €, του επιστράφηκε ως αποτέλεσμα «μείωσης κεφαλαίου», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην από 10.12.2012 απόφαση Μετόχων. Τέλος, στις 14.12.2012 τού επιστράφηκε το τελευταίο εναπομείναν στο λογαριασμό της εταιρείας του ποσό των 6.895,52 €, πριν το οριστικό κλείσιμο του τραπεζικού λογαριασμού αυτής και το οριστικό κλείσιμο της ίδιας της εταιρείας στις αρχές του επόμενου έτους. Σημειώνει επίσης ότι είχε την δυνατότητα να κατέχει τα ανωτέρω χρήματα κατά το έτος 2007 που τα εισέφερε στην ανωτέρω εταιρεία και αυτό αποδεικνύεται από την προσκομισθείσα ανάλυση κεφαλαίου (σχετικά 1-6).

Παραβίαση της ΠΟΛ.1175/2017. Ήταν αντικειμενικώς αδύνατη η χορήγησή τους από την ελβετική τράπεζα των τραπεζικών στοιχείων του έτους 2007. Εξάλλου, υπό την εκδοχή της φορολογικής Αρχής, αυτή στην ουσία, αρνούμενη ιδίως κάθε δικό του ισχυρισμό και αποδεικτικό μέσο, προβαίνει σε φορολογικό έλεγχο χρήσεων προ του 2007 (καθόσον «ελέγχει» την προέλευση εισοδημάτων προ της πράγματι ελεγχόμενης χρήσης 2012) ενέργεια πολλαπλά παράνομη, αφού παραβιάζει την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και αφορά χρήσεις ήδη προ πολλού παραγεγραμμένες. Η (αλλοδαπή) Τράπεζα ούτε δύναται ούτε υποχρεούται να του χορηγήσει παραστατικά του έτους 2007, ούτε, άλλωστε, ο ίδιος έχει οιαδήποτε διά νόμου υποχρέωση να διατηρεί παραστατικά, τραπεζικά ή έτερα, μέχρι και σήμερα, και πράγματι δεν διατηρεί. Ο ίδιος αιτήθηκε άμεσα από την, μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, συγκεκριμένα τραπεζικά στοιχεία για τις εν λόγω τραπεζικές κινήσεις που αφορούν στην εταιρεία, πλην όμως δεν κατέστη δυνατό να λάβει οιοδήποτε έγγραφο μέχρι σήμερα (Σχετικά 7, 8). Και τούτο, διότι η Τράπεζα με το από 27.7.2021 ηλεκτρονικό μήνυμά της (Σχετικό 7) απάντησε ρητά ότι η χορήγηση τέτοιων στοιχείων δεν είναι δυνατή, χωρίς την προσκόμιση από μέρους του σειράς εγγράφων, όπως Πιστοποιητικού Καλής Κατάστασης (Certificate of Good Standing) και Πιστοποιητικού Θητείας των μετόχων της εταιρείας Ωστόσο, η προσκόμιση των ανωτέρω εγγράφων είναι νομίμως αδύνατη από μέρους του, εκ του λόγου ότι η εταιρεία έχει διακόψει τις εργασίες της και έχει παύσει να υφίσταται ήδη από το έτος 2013, οπότε τέτοια πιστοποιητικά δεν εκδίδονται, ασφαλώς, για εταιρείες που δεν υπάρχουν κατά το χρόνο αίτησής τους. Δεδομένης της αντικειμενικής αδυναμίας της Τράπεζας να του χορηγήσει τα εν λόγω έγγραφα, θα έπρεπε να γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί του από τη φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην ΠΟΛ. 1175/2017, γεγονός που

ουδέποτε συνέβη καθιστάμενων των εδώ προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων παράνομων και ακυρωτέων εξ' αυτού του λόγου.

Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η φορολογική διοίκηση δύναται να αξιώνει τη χορήγηση από τον ελεγχόμενο των αναγκαίων και εύλογων, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακών στοιχείων για τη διευκρίνιση και τη δικαιολόγηση της περιουσιακής του κατάστασης. Εν προκειμένω η φορολογική αρχή καλεί επί της ουσίας τον ελεγχόμενο να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν πριν από δεκαπέντε (15) έτη, ενώ ούτε ο ίδιος ο φορολογούμενος ούτε η Τράπεζα είναι υποχρεωμένοι να τα διατηρούν. Δημιουργείται έτσι στον εκάστοτε ελεγχόμενο η εύλογη ανησυχία ότι ανά πάσα στιγμή η φορολογική αρχή μπορεί να τον υποβάλει σε άεναντους ελέγχους για γεγονότα που έλαβαν χώρα σε παραγεγραμμένες χρήσεις και μάλιστα υποχρεώνοντας αυτόν στα αδύνατα (όπως στην προσκόμιση στοιχείων από δεκαπενταετίας, τα οποία καμία Τράπεζα αλλοδαπής δεν διατηρεί).

Επειδή με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 το άρθρο 36 παρ.3^α και του άρθρου 72 παρ.11 του ν.4174/2013 ορίζεται:

Άρθρο 36

«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.».

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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.».

Άρθρο 72

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις

φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή στα άρθρα 55 και 84 του ν.2238/1994 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 55 παρ.1

«η) Στα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ενεργείται παρακράτηση φόρου, με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου είναι αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την καταβολή τους. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση.

Άρθρο 84 παρ. 5

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΔΕΛ Β 1177396 ΕΞ 2019/20.12.2019, δίνονται οι παρακάτω οδηγίες:

«4.Ως εκ τούτου η Φορολογική Διοίκηση δύναται να επαληθεύει, να ελέγχει να διασταυρώνει δεδομένα που άπτονται της ακρίβειας των υποβαλλόμενων από τον φορολογούμενο φορολογικών δηλώσεων για χρήσεις που έχουν παραγραφεί, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθότητα δεδομένων που αναγράφονται σε χρήση-φορολογικό έτος που ελέγχεται και δεν έχει παραγραφεί, ανεξάρτητα από την δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, εφόσον τούτο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου (Σχετικό και το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ 1034860 ΕΞ 2012/23.02.2012 έγγραφο)».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ.1095/2011, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι:

«... 3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... 7) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των

οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.. 11) Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12) Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1175/2017 δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...

....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

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, ως προς την βέβαιη χρονολογία των προσκομισθέντων ιδιωτικών εγγράφων οι σχετικές διατάξεις του ΚΔΔ και οι οδηγίες της Διοίκησης αναφέρουν:

Άρθρο 171 ν.2717/1999 (ΚΔΔ)

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή ε κείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

(αριθμ. πρωτ. 1020969/405/Α0012/28.3.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών,

«...3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Στην έννοια αυτή του αρμόδιου κατά νόμο δημοσίου υπαλλήλου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ.ΠΟΛ.Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη

χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσης τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή (Εφ. Πατρ. 161/85, Αρχείο Νομολογίας 2 147, Μπρακατσούλας, τα έγγραφα στην Πολιτική Δίκη, Αθήνα 1993). Επίσης, στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, συμπεριλαμβάνονται και οι υπάλληλοι των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) εφόσον οι συγκεκριμένες Υπηρεσίες ανήκουν στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης υπαγόμενες στη Δ/νση Σχέσεων Κράτους - Πολίτη της Γενικής Γραμματείας Δημόσιας Διοίκησης και στις αρμοδιότητες τους περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής (σχετ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ1/Οικ. 14095/26.6.2001 εγκύκλιος του ΥΠ.Ε.Δ.Δ. & Α).

(αριθμ. πρωτ. 1052006/906/Α0012/13.5.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών,

«...3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκείμενη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί να αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα.

4. Στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ. Πολ. Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσής τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή.

5. Με βάση τα παραπάνω, η θεώρηση του εγγράφου του δανείου από το αστυνομικό τμήμα προσδίδει στο έγγραφο αυτό βέβαιη χρονολογία και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς σκοπούς (σχετ. 1089537/2280/Α0012/31-1-2005 και 1102848/2390/Α0012/31-11-2006 έγγραφα).

6. Τέλος, η εφαρμογή του παραπάνω περιγραφέντος νομοθετικού πλαισίου σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ του φορολογουμένου, στον οποίο κοινοποιείται το παρόν μαζί με την αίτηση και τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής.».

Επειδή, ως προς την εγκυρότητα των προσκομισθέντων αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων υπεγράφη η Σύμβαση της Χάγης την 5/10/1961 βάσει της οποίας καταργήθηκε η υποχρέωση διπλωματικής ή προξενικής επικύρωσης των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων. Η Σύμβαση αυτή έχει πεδίο εφαρμογής στα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος ενός συμβαλλόμενου Κράτους και πρέπει να προσαχθούν στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου Κράτους. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της Συμβάσεως αυτής, χρησιμοποιείται για αυτό η «ειδική» σφραγίδα (Apostille) με την επίθεση της Σφραγίδας της Χάγης (Apostille, άρθρο 2), βεβαιώνεται η γνησιότητα της υπογραφής και η ιδιότητα με την οποία ενήργησε ο υπογράφων το έγγραφο και, ενδεχομένως η ταυτότητα της σφραγίδας ή του επισήματος που φέρει το έγγραφο. Η επισημείωση τίθεται πάνω στο ίδιο το έγγραφο ή σε πρόθεμα και οι σχετικές ενδείξεις που φέρει κάθε επισημείωση (δηλαδή ο αύξων αριθμός, η ημερομηνία επισημείωσης, το όνομα του υπογράφοντος το δημόσιο έγγραφο και η ιδιότητα με την οποία ενήργησε) καταχωρούνται σε βιβλίο ή ευρετήριο το οποίο οφείλει να τηρεί κάθε αρχή που ορίζεται αρμόδια να χορηγεί την επισημείωση (άρθρο 7).

Οι χώρες που έχουν υπογράψει την Σύμβαση της Χάγης για την επισημείωση των εγγράφων (Apostille) είναι οι παρακάτω:

ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ ...”

Επειδή επίσης όπως έχει κριθεί και προσφάτως με την νομολογία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ’ αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α’ του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν.4174/2013 (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 ως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ΚΦΔ, επί των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα οι παρακάτω διαφορές εισοδήματος:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
Γ. Από κινητές αξίες	22.344,59
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	2.286.895,52
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	2.309.240,11

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ωστόσο προβάλλει ισχυρισμούς μόνο ως προς το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι οι παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε επιστροφή κεφαλαίου της αλλοδαπής εταιρείας με έδρα την νήσο, της οποίας ήταν μοναδικός μέτοχος.

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής €
1			12/12/2012	..... ..... .....	2.280.000,00
2			14/12/2012	..... ..... .....	6.895,52
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					2.286.895,52

Ισχυρίζεται ότι το έτος 2007 απέστειλε, στην εταιρεία έμβασμα ποσού 4.250.000 € προοριζόμενο, κατ’ αντιστοιχία με τους ελληνικούς όρους, για «αύξηση κεφαλαίου» και στην βάση αυτή οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισφορά κεφαλαίου που επιστρέφεται στον προσφεύγοντα λόγω λύσης της αλλοδαπής εταιρείας. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα αφενός απαιτεί από τον ίδιο να έχει στην κατοχή του στοιχεία και έγγραφα από παραγεγραμμένες χρήσεις αφετέρου σε κάθε περίπτωση εσφαλμένα δεν δέχθηκε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του ως προς τα ανωτέρω ποσά καθώς υφίσταται αντικειμενική αδυναμία από την πλευρά της Τράπεζας αλλά και από τον ίδιο παροχής πληροφοριών και δικαιολογητικών που αφορούν σε δεκαπέντε έτη πριν τον έλεγχο.

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο τα εξής:

- 1. Ειδική απόφαση (ακριβές φωτοαντίγραφο και σε επίσημη μετάφραση επικυρωμένη από δικηγόρο) της εταιρείας με την επωνυμία με ημερομηνία 25.10.2007, την οποία υπογράφει ο ίδιος ο προσφεύγων με την ιδιότητα του μοναδικού

διευθυντή της, σύμφωνα με την οποία «πιστοποιεί ότι η ειδική απόφαση που περιγράφεται παρακάτω εγκρίθηκε νομίμως δυνάμει συνέλευσης της εταιρείας που πραγματοποιήθηκε στις 25 Οκτωβρίου του 2007

αποφασίζεται ότι: το ποσό των 4.250.000 ευρώ εισφέρθηκε στην Εταιρεία από τον υπό την ιδιότητά του ως μετόχου της εταιρείας, ενόψει ισόποσης αύξησης κεφαλαίου». (Σχετικό 1). Προσκομίζεται προς απόδειξη της εισφοράς κεφαλαίου από την πλευρά του στην ως άνω εταιρεία ποσού 4.250.000 € μέσω εμβάσματος.

- 2. Ειδική απόφαση (ακριβές φωτοαντίγραφο και σε επίσημη μετάφραση επικυρωμένη από δικηγόρο) της εταιρείας με την επωνυμία με ημερομηνία 10.12.2012, την οποία υπογράφει ο ίδιος ο προσφεύγων με την ιδιότητα του μοναδικού διευθυντή της, σύμφωνα με την οποία «πιστοποιεί ότι η ειδική απόφαση που περιγράφεται παρακάτω εγκρίθηκε νομίμως δυνάμει συνέλευσης της εταιρείας που πραγματοποιήθηκε στις 10 Δεκεμβρίου του 2012

αποφασίζεται ότι: το ποσό των 2.280.000 ευρώ, που εισέφερε προηγουμένως στην εταιρεία ο υπό την ιδιότητά του ως μέτοχος της εταιρείας, να μεταφερθεί στον προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του συνεπεία επιστροφής κεφαλαίου του αντίστοιχου ποσού». (Σχετικό 2). Προσκομίζεται προς απόδειξη της μείωσης του κεφαλαίου της εταιρείας και επιστροφής αυτού στους μετόχους.

- 3. Το υπ' αριθ. 3 Πιστοποιητικό με ημερομηνία 06.01.1997 (ακριβές φωτοαντίγραφο και σε επίσημη μετάφραση επικυρωμένη από δικηγόρο) της εταιρείας με την επωνυμία (εγκατεστημένη στο, Αριθ.), με το οποίο βεβαιώνεται «ότι ο (κάτοικος) της οδού, είναι ο Εγγεγραμμένος Κάτοχος εννέα χιλιάδων ενενήντα οκτώ (9.998) κοινών ονομαστικών μετοχών αξίας £1,00 η κάθε μία πλήρως καταβεβλημένων στην προαναφερόμενη Εταιρεία, σύμφωνα με το Καταστατικό της Εταιρείας». (Σχετικό 3). Προσκομίζεται προς απόδειξη ότι ο ίδιος από το έτος 1997 ήταν μέτοχος της εταιρείας

- 4. Το με αρ. /2013 έγγραφο «.....», όπως καταχωρήθηκε στο Επίσημο Μητρώο Εταιρειών στο στις 12.8.2013 (δήλωση φερεγγυότητας κατά την έναρξη συνοπτικής εκκαθάρισης ή στο τέλος της περιόδου ή της ύπαρξης της Επιτροπής Οικονομικών Υπηρεσιών του του Μητρώου Εταιρειών (ακριβές φωτοαντίγραφο και σε επίσημη μετάφραση επικυρωμένη από δικηγόρο) την οποία υπογράφει ο προσφεύγων ως Διευθυντής της εταιρείας με την επωνυμία (Σχετικό 4). Προσκομίζεται προς απόδειξη της λύσης της εταιρείας.

- 5. Την με ημερομηνία 08.08.2013 καταχώρηση Ειδικής Απόφασης του νόμου περί εταιρειών (JERSEY) του 1991 (ακριβές φωτοαντίγραφο και σε επίσημη μετάφραση επικυρωμένη από δικηγόρο), με την οποία υπογράφει επίσης ο προσφεύγων και αναφέρει τα εξής: «πιστοποιώ δια της παρούσης ότι η ειδική απόφαση που περιγράφεται παρακάτω εγκρίθηκε νομίμως δυνάμει συνέλευσης της εταιρείας που πραγματοποιήθηκε στις 8 Αυγούστου του 2013, Αποφασίζεται ότι: Η Εταιρεία να εκκαθαριστεί με συνοπτικές διαδικασίες και να λυθεί και να αποσταλεί στο Μητρώο (Εταιρειών) δήλωση φερεγγυότητας, υπογεγραμμένη από τον μοναδικό Διευθυντή που να δηλώνει ότι κατόπιν πλήρους έρευνας των υποθέσεων της εταιρείας, έχει επιβεβαιωθεί πλήρως ότι η εταιρεία δεν έχει κανένα περιουσιακό στοιχείο και καμία υποχρέωση». (Σχετικό 5). Προσκομίζεται προς απόδειξη ότι η ως άνω εταιρεία λύθηκε και ρευστοποιήσε όλα της τα περιουσιακά στοιχεία το έτος 2013.

- 6. Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου (Σχετικό 6). Προσκομίζεται προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι μέχρι και το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) είχε δηλωθέντα εισοδήματα συνολικού ποσού 6.912.229,91 €, που υπερκάλυπταν σε κάθε περίπτωση

- το ποσό των 4.250.000 €, το οποίο βρισκόταν σε λογαριασμό που τηρούσε στην αλλοδαπή, από όπου και το τοποθέτησε, αργότερα, στην εταιρεία του
- 7.Τα αιτήματά του προς την Τράπεζα UBS AG για παροχή στοιχείων για τις εν λόγω τραπεζικές κινήσεις που αφορούν στην εταιρεία, και την από 27.07.2021 επιστολή της (ακριβές φωτοαντίγραφο και σε επίσημη μετάφραση επικυρωμένη από δικηγόρο) προς τον προσφεύγοντα σε απάντηση ηλεκτρονικού μηνύματός του που αφορά σε αίτημα για παροχή εγγράφων, σύμφωνα με το οποίο το αίτημά του μπορεί να διεκπεραιωθεί μόνο εφόσον προσκομιστούν από μέρους του συγκεκριμένα έγγραφα (Σχετικά 7, 8^α, 8β, 8γ). Προσκομίζονται προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι υφίσταται αντικειμενική αδυναμία από την πλευρά του να προσκομίσει στοιχεία προγενέστερων χρήσεων.
 - 8.Την οικεία φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2006 (Σχετικό 9) προς απόδειξη ότι στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην ανωτέρω εταιρεία έλαβε μέρισμα ποσού 4.920.474,13 €, το οποίο και καταχώρησε στην εν λόγω δήλωση.

Επειδή ωστόσο αφενός από τα ανωτέρω ιδιωτικά έγγραφα της αλλοδαπής εταιρείας δεν αποδεικνύεται η αρχική χορήγηση του ποσού των 4.250.000 ευρώ από την πλευρά του προσφεύγοντος στην ως άνω εταιρεία κατά το έτος 2007 καθώς ως έγγραφα μη έχοντα βέβαιη χρονολογία ουδώς έχουν αποδεικτική δύναμη, αφετέρου τα προσκομισθέντα δημόσια έγγραφα στα οποία σημειώνεται ότι δεν υφίσταται η προβλεπόμενη επικύρωση apostille, παρέχεται η πληροφόρηση ως προς το ότι ο προσφεύγων ήταν μέτοχος της εταιρείας και ως προς την λύση της εταιρείας χωρίς ωστόσο να παρέχεται καμία πληροφορία ως προς το ύψος του κεφαλαίου αυτής κατά τον χρόνο λύσης της. Σημειώνεται ότι όπως αναφέρεται στα στοιχεία του φακέλου, κατόπιν διοικητικής συνδρομής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π από τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου μέσω της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων(σχετικά τα έγγραφα που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου σελίδες 117 και 118 αυτής και σελίδα 7-12 εισήγησης απόψεων της ελεγκτικής αρχής) διαπιστώθηκε ότι το κεφάλαιο της εν λόγω αλλοδαπής εξωχώριας εταιρείας (από την 01/01/1996-01/01/2013) ήταν ύψους 10.000 GBP χωρίς καμία μεταβολή αυτού, ως εκ τούτου δεν επιβεβαιώνεται από τις πληροφορίες της αλλοδαπής φορολογικής αρχής ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς το ύψος του καταβλημένου κεφαλαίου της αλλοδαπής εταιρείας και συγκεκριμένα ότι ήταν τουλάχιστον ίσο με το ύψος των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων (2.286.895,52 ευρώ).

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι είχε την δυνατότητα ταμειακών διαθεσίμων το έτος 2007 και τοποθέτησε χρήματα στην ως άνω εταιρεία. Ωστόσο στην υπό κρίση υπόθεση δεν αμφισβητείται η δυνατότητα ταμειακών διαθεσίμων του προσφεύγοντος αλλά το κρίσιμο στοιχείο αυτής είναι καταρχήν ότι από την πλευρά του δεν αποδεικνύεται η αρχική εισφορά του ποσού των **4.250.000 ευρώ** στο πλαίσιο αύξησης κεφαλαίου της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας ώστε να μπορεί να αξιολογηθεί ο ισχυρισμός του ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις το έτος 2012 αποτελούν όντως επιστροφή κεφαλαίου.

Ο προσφεύγων πέραν των ανωτέρω ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλογίζει τα υπό κρίση ποσά, ζητώντας στοιχεία από παραγεγραμμένη χρήση (2007) και επικαλείται σε κάθε περίπτωση την παραβίαση των διατάξεων της ΠΟΛ1175/2017 καθώς από την πλευρά του υφίσταται αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των τραπεζικών εγγράφων από το πιστωτικό ίδρυμα διότι όπως προκύπτει από την επιστολή του εν λόγω ιδρύματος, το αίτημά του για χορήγηση στοιχείων μπορεί να διεκπεραιωθεί μόνο εφόσον προσκομιστούν από μέρους του συγκεκριμένα έγγραφα της εταιρείας, τα οποία όμως ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατόν να προσκομισθούν λόγω λύσης και διακοπής της λειτουργίας της εταιρείας.

Ωστόσο αφενός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ και τις σχετικές Οδηγίες της Διοίκησης η ελεγκτική αρχή δύναται να επαληθεύει, να ελέγχει να διασταυρώνει δεδομένα που άπτονται της ακρίβειας των υποβαλλόμενων από τον φορολογούμενο φορολογικών δηλώσεων για χρήσεις που έχουν παραγραφεί, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθότητα δεδομένων που αναγράφονται σε χρήση-φορολογικό έτος που ελέγχεται και δεν έχει παραγραφεί, αφετέρου από την επιστολή του ως άνω πιστωτικού ιδρύματος δεν βεβαιώνεται αντικειμενική αδυναμία χορήγησης στοιχείων από την πλευρά του ιδρύματος ως σαφώς προβλέπει σχετική περίπτωση η Απόφαση ΠΟΛ1175/2017 αλλά συγκεκριμένα αναφέρεται ότι το αίτημά του για χορήγηση στοιχείων μπορεί να διεκπεραιωθεί μόνο εφόσον προσκομιστούν από μέρους του συγκεκριμένα έγγραφα της εταιρείας. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή τον υποχρεώνει στα αδύνατα καθώς η εταιρεία έχει λυθεί και δεν δύναται αλλά ούτε και όφειλε να κατέχει τα εν λόγω στοιχεία που ζητά η Τράπεζα για να του χορηγήσει την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας. Ωστόσο ως μοναδικός διευθυντής και μέτοχος της αλλοδαπής εταιρείας αφενός δύναται να είχε στην κατοχή του νομιμοποιητικά έγγραφα αυτής, αφετέρου μπορούσε να αιτηθεί πληροφορίες που αφορούν τον προσωπικό του λογαριασμό από τον οποίο ισχυρίζεται ότι απέστειλε το ποσό των 4.250.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις γνωστής προέλευσης (από την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία) αφορούν σε άλλο πλαίσιο συναλλαγής πλην αυτού που διαπίστωσε ο έλεγχος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 09.05.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 22.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κερδών Αλλοδαπής Προέλευσης (άρθρο 55, παρ. 1, περ. ή ν.2238/1994, άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012) και β) της με αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 Φυσικών Προσώπων (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2013

Διαφορά φόρου κερδών αλλοδαπής προέλευσης	571.723,88
---	-------------------

Πρόστιμο άρθρου 72 παρ.17 του ν.4174/2013	686.068,66
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.257.792,54

(ως η με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κερδών Αλλοδαπής Προέλευσης (άρθρο 55, παρ. 1, περ. η' ν.2238/1994, άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Διαφορά Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	92.369,60
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	92.369,60

(ως η με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 Φυσικών Προσώπων (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.