



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17-5-2024

Αριθμός Απόφασης: 1509

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. 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.)».

δ. 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».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

5. Την από **19-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, κατά του υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και του υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τον υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, τον υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και τον υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 22-11-2023 οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

8. Την με αριθμ. ΔΕΔ..... ΕΞ 2024 ΕΜΠ/11-3-2024 Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας

9. Το υπ' αριθμ. /20-3-2024 Πρακτικό ακρόασης

10. Το με αρ. πρωτ. /31-3-2024 Υπόμνημα του προσφεύγοντος

11. Την με αρ. /15-4-2024 Απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας,

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τον υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 1.411.346,00€ πλέον πρόσθετου φόρου/προστίμου ανακρίβειας ύψους 1.693.615,20€ και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 127.538,14€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 3.232.499,34€.

-Με τον υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 1.499.468,50€ πλέον πρόσθετου φόρου/προστίμου ανακρίβειας ύψους 1.799.362,20€ και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 180.258,67€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 3.479.089,37€.

-Με τον υπ' αριθμ. /22-11-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 1.759.636,03 πλέον πρόσθετου φόρου/προστίμου ανακρίβειας ύψους 879.818,02€ και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 213.289,27€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 2.852.743,32€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/94 & Ν. 4172/2013) δυνάμει της με αριθμ. /21-12-2022 εντολής ελέγχου (γραφείου) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2014. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/13-7-2022 Δελτίο Πληροφοριών

της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού & Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής (αρ, πρωτ. Εισερχ./20-7-2022) η από **30-6-2022 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2011-2014, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στα δεδομένα τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών όψεως στην Τράπεζα αλλοδαπών εταιρειών των οποίων διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος αυτών εμφανίζεται να είναι ο προσφεύγων Από τον διενεργηθέντα έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος προσαύξηση εισοδήματος για την οποία δεν προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσης, ήτοι για τη χρήση 2011 ύψους 362.580,00€, για τη χρήση 2012 ύψους 3.164.280,00€, για τη χρήση 2013 ύψους 4.554.450,00€ και για τη χρήση 2014 ύψους 5.332.230,40€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1. Νόμω αβάσιμο (άλλως προδήλως άτοπο) των ένδικων πράξεων στη βάση των πραγματικών παρατιθέμενων πραγματικών περιστατικών και διαπιστώσεων του ελέγχου.** Στη βάση ότι α) οι ένδικοι τραπεζικοί λογαριασμοί, στην Τράπεζα Πειραιώς, ανήκουν στις εταιρείες οι οποίες είναι οι δικαιούχοι τους, β) οι εταιρείες/νομικές οντότητες τυγχάνουν αλλοδαπές και φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο (ανά εταιρεία), γ) ο ίδιος τυγχάνει διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος αυτών, δ) ως διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπός τους, υπέγραψε για το άνοιγμα των ως άνω τραπεζικών τους λογαριασμών στην Τράπεζα, δηλώθηκε ως διαχειριστής τους (των τραπεζικών αυτών λογαριασμών), ήταν ο μόνος που είχε το δικαίωμα να τους κινεί, έχοντας πρόσβαση και στη winbank και πραγματοποίησε επωνύμως καταθέσεις (μεταξύ πολλών άλλων) σ' αυτούς και ε) κατά τα έτη/φορολογικές περιόδους 2011 και 2012, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δήλωσε εισόδημα από μερίσματα (ύψους 76.165,00 και 96.694,55 ευρώ αντίστοιχα), ενώ, κατά το έτος/φορολογική περίοδο 2013 καίτοι επίσης φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και κατά το φορολογικό έτος 2014, ως φορολογικός πλέον κάτοικος αλλοδαπής, δεν δήλωσε συναφές εισόδημα (παρά "εισαγωγή χρηματικών ποσών αλλοδαπής", ύψους 205.000,00 και 156.314,37 ευρώ αντίστοιχα), επ' ουδενί μπορεί να στηριχθεί νόμιμα το συμπέρασμα ότι οι καταθέσεις/ πιστώσεις (συνολικού ύψους 13.050.960,04 ευρώ) που έλαβαν χώρα, κατά τα έτη 2012-2014, στους τραπεζικούς αυτούς λογαριασμούς των εν λόγω εταιρειών υφιστάμενων και φορολογούμενων στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο αποτελούν εισόδημά του άγνωστης προέλευσης.
- 2. Στον βαθμό που οι αλλοδαπές αυτές εταιρείες/νομικές οντότητες δεν κρίθηκαν, από τον έλεγχο, ως εικονικές ή παρένθετες, αλλά ως υπαρκτές και φορολογούμενες στην αλλοδαπή, ο ίδιος δε δεν κρίθηκε, επίσης από τον έλεγχο, ως ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΟ, πίσω από τις επωνυμίες τους, πρόσωπο αλλά, απλά, ως ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ και ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ τους, επ' ουδενί μπορεί να του αποδοθεί νόμιμα "προσαύξηση" της δικής του ατομικής περιουσίας από τις καταθέσεις/πιστώσεις των ΔΙΚΩΝ ΤΟΥΣ τραπεζικών λογαριασμών.**
- 3. Ένσταση παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης προς διενέργεια ελέγχου και επιβολή σε βάρος του φόρου εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους 2012-2013 και για το φορολογικό έτος 2014.**

4. Πλήρης ουσιαστική αβασιμότητα των ένδικων πράξεων και καταλογισμών. Τα ένδικα ελεγκτικά συμπεράσματα τυγχάνουν 100% εσφαλμένα, καθότι, οι εταιρείες (με τις επωνυμίες ".....") τυγχάνουν όλως υπαρκτές, αληθινές και αλλοδαπές - βρετανικές και κυπριακή - εταιρείες συμφερόντων του ιδίου (και ουδόλως είτε εικονικές είτε φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, κατά πλάσμα δικαίου, εκ της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν, 4172/2013). Προσκομίζει προς τούτο (όπως προσκόμισε και στον ένδικο έλεγχο) τις βεβαιώσεις καταχώρησης των καταστατικών ίδρυσής τους, βεβαιώσεις περί τη φορολογική τους κατοικία) έδρα, βεβαιώσεις υπαγωγής τους στα φορολογικά μητρώα]καθεστώτα Φ.Π.Α./ Α.Φ.Μ. της Μεγάλης Βρετανίας και της Κύπρου και τις οικονομικές τους καταστάσεις των κρίσιμων ετών/χρήσεων 2012-2014 (ανά εταιρεία) - στις οποίες αποτυπώνονται οι ετήσιοι τζίροι του ύψους εκατομμυρίων ευρώ, **(ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 1-7, 8-13, 14-20, 21-25 και 26-30, ανά εταιρεία)** - τόσο στην αγγλική γλώσσα, όσο και σε νόμιμες μεταφράσεις τους στα ελληνικά. Ως προς την Ελλάδα, αυτή αποτελεί **τόπο αποκλειστικά αγορών** ρολογιών από ελληνικές προμηθεύτριες επιχειρήσεις, τα οποία αποστέλλονται άμεσα στην Μ. Βρετανία και την Κύπρο ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, και όχι τόπο πωλήσεών τους. Οι ελεγχόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί ανήκουν πράγματι στις εταιρείες αυτές, η δε κίνησή τους αποτυπώνει: τις μεν χρεώσεις την εξόφληση των οικείων αγορών από τους προμηθευτές, οι δε πιστώσεις τους την καταβολή/εξόφληση των τιμημάτων των οικείων πωλήσεών τους από πλευράς των πελατών τους με έδρα πάντοτε αλλοδαπής. Οι καταθέσεις στους λογαριασμούς από την πλευρά του αφορούν στην καταβολή συγκεντρωμένων από πλευράς του ποσών **από νόμιμες καταβολές/εξοφλήσεις με μετρητά** των τιμημάτων αντίστοιχων(τιμολογημένων) πωλήσεων ρολογιών τους, όπως προκύπτει από την αιτιολογία πολλών καταθέσεων. Προς απόδειξη τούτου, προσκομίζει μεγάλο όγκο των εν λόγω τιμολογίων **(ΣΧΕΤ. Νο)**.

Επισημαίνεται ότι, με την κατάθεση της παρούσας ο προσφεύγων προς επίρρωση του προβαλλόμενου ισχυρισμού του ότι οι καταθέσεις μετρητών στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς των αλλοδαπών εταιρειών προέρχονται από πωλήσεις προϊόντων των εν λόγω εταιριών και δε συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου, ήτοι αντίγραφα τιμολογίων αναφορικά με πωλήσεις των αλλοδαπών εταιρειών τα ελεγχόμενα έτη **(ΣΧΕΤ. 31, 32, 33, 34 και 35)**. Ακολούθως, και κατ' έφαρμογή των σχετικών διατάξεων του αρθ. 63 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παρ.2 και 3 του αρθ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης, διενεργήθηκε ακρόαση (σχετ. υπ' αριθμ. η με αριθμ ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/11-3-2024 Κλήση προς ακρόαση και το με αριθμ...../20-3-2024 Πρακτικό ακρόασης) στο πλαίσιο της οποίας ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./31-3-2024 **Υπόμνημα** με το οποίο ανέπτυξε περαιτέρω τους προβαλλόμενους με την υπό εξέταση προσφυγή προσκομίζοντας α) κατάσταση με συσχέτιση των κρινόμενων πιστώσεων με τα τιμολόγια των πωλήσεων των αλλοδαπών εταιριών **(ΣΧΕΤ. Νο)** β) Πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας του Ην. Βασιλείου για τα έτη 2011-2015 **(ΣΧΕΤ. Νο)** γ) Ατομικές Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ην. Βασιλείου ετών 2012, 2013 και 2014 **(ΣΧΕΤ. Νο, Γ2, Γ3)** και δ) Τιμολόγια αγορών από ελληνικές προμηθεύτριες εταιρείες **(ΣΧΕΤ. Νο, Γ2, Γ3)**

.....). Επί του ως άνω υποβληθέντος Υπομνήματος, εκδόθηκε η με αρ./15-4-2024 **Απόφαση παράτασης** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής για τριάντα (30) ημέρες, κατ' εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 63 παρ.5 του ΚΦΔ.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013-2014 και για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ.10 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1, 4 και 5 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής :

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

2..

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 66 παρ. 27 α του ν. 4646/2019: «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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 66 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), 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 στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

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 [..]».

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν συνεπεία διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2012 έως 2014 δυνάμει της με αρ./21-12-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ 2022/13-7-2022 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού & Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής (αρ, πρωτ. Εισερχ./20-7-2022) η από **30-6-2022 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** για τα φορολογικά έτη 2011-2014.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω Πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει των με αρ./2018 και/2017 δελτίων πληροφοριών της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ αναφορικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα μεγάλου ύψους σε τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς της Τράπεζας με δικαιούχους αλλοδαπές εταιρείες και με διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο αυτών τον προσφεύγοντα, προέκυψε κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών κινήσεων των ως άνω λογαριασμών σε βάρος του προσφεύγοντος προσαύξηση εισοδήματος για την οποία δεν προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσης, ήτοι για τη χρήση 2011 ύψους 362.580,00€, για τη χρήση 2012 ύψους 3.164.280,00€, για τη χρήση 2013 ύψους 4.554.450,00€ και για τη χρήση 2014 ύψους 5.332.230,40€.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3α του αρθ. 36 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ. 66 παρ. 27α του ν. 4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής για τις ελεγχόμενες χρήσεις/φορολογικά έτη 2012, 2013 και 2014 καθόσον από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε απόκρυψη εισοδημάτων καθώς και ανακρίβεια των δηλώσεων για τα ελεγχόμενα έτη, τα οποία συνιστούν «φοροδιαφυγή» κατά την έννοια των άρθρων των διατάξεων του αρθ. 66 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ. Συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013-2014 και για το φορολογικό έτος 2014 κατά την έκδοση των από 22-11-2023 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος από το αρμόδιο 1ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή όπως αβάσιμα προβάλλεται με την παρούσα προσφυγή και ο σχετικός ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί νόμου και ουσίας αβάσιμου των προσβαλλόμενων πράξεων και καταλογισμών στη βάση των πραγματικών παρατιθέμενων πραγματικών περιστατικών και διαπιστώσεων του ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.2 του ν. 2238/1994** ορίζεται

«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.100 του ν. 2238/1994** ορίζεται

1. Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον:

α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή

β) προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του, ή

γ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή

δ) διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, ή

ε) συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, που εδρεύει στην Ελλάδα.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)** ορίζεται ότι: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή[...]

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.[...]

3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,

β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή

γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,

β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,

γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,

δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,

ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,

στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

6. Μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητά της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.».

Επειδή στην Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βορείου Ιρλανδίας ΝΟΜΟΘ. ΔΙΑΤΑΓΜΑ υπ' αριθ. 2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/Τ.Α') ορίζεται μεταξύ άλλων:

«Άρθρον μόνον

1. Κυρούται, έχουσα πλήρη ισχύν νόμου, η εν Αθήναις την 25 Ιουνίου 1953 υπογραφείσα σύμβασις μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου

Ιρλανδίας αποσκοπούσα εις την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την αποτροπήν της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος και ης το κείμενον, αμφοτέρων των κειμένων όντων εξ ίσου αυθεντικών, έπεται εν τη ελληνική και αγγλική γλώσση.

2. Η ισχύς της συμβάσεως άρχεται από της ανταλλαγής των κυρωτικών εγγράφων.

Άρθρον Ι

(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι:

(α) εν Ελλάδι:

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου».

(β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας:

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου».

Άρθρον ΙΙ

(1) Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου:...

Άρθρον ΙΙΙ

(1) Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου

Άρθρον ΧΙΥ

1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών,....

Άρθρον ΧΥ

(1) Αι φορολογικαί αρχαί των Συμβαλλομένων Μερών θα ανταλλάσσουν πληροφορίας ...».

Επειδή στην Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος Α.Ν. 573/1968 1 (Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/ τ. Α') μεταξύ άλλων ορίζονται:

«Άρθρον 1

Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί προσώπων κατοικούντων εις εν ή αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη.

Άρθρον 2

1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται.

Άρθρον 3

1. Εις την παρούσαν Σύμβασιν, εκτός εάν άλλως απαιτή η έννοια του κειμένου: α) Οι όροι «Συμβαλλόμενον Κράτος» και «το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος» σημαίνουν το Βασίλειον της Ελλάδος ή την Κύπρον, ως το κείμενον ορίζει. β) Ο όρος «πρόσωπον» περιλαμβάνει εν άτομον, μίαν εταιρείαν ή οιανδήποτε ετέρα ομάδα προσώπων μετά ή άνευ νομικής προσωπικότητος. γ) Ο όρος «εταιρεία» σημαίνει οιονδήποτε νομικόν πρόσωπον ή...

Άρθρον 4

1. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις»....

Άρθρον 6

1. Τα κέρδη επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών φορολογούνται ...

Άρθρον 9

1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρείας κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δύνανται να φορολογηθούν εις το έτερον τούτο Κράτος....

Άρθρον 12

1. Κέρδη εξ απαλλοτριώσεως ακινήτου ιδιοκτησίας....

Άρθρον 13

1. Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως θα

Άρθρον 20

Εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός του ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμενον υπό κατοίκου του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους μη αναφερόμενον ρητώς εις τα προηγούμενα άρθρα της παρούσης Συμβάσεως, θα φορολογήται μόνον εις το έτερον τούτο Κράτος...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 30-09-2010, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου, ορίζεται ότι: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ν.4172/2013, όπως ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2014 και μετά, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»: «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής:

« Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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.

6[...]. 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 Κ.Φ.Ε.

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.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων διευκρινίζεται :

«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, αναγκάων, 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. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

[..] 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.

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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική

δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. 6. 7...8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 15 του ΚΦΔ** ορίζεται: «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Διοικητή, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

2..3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους

προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 29 του ΚΦΔ «Αμοιβαία διοικητική συνδρομή»** ορίζεται ότι: «1. Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή, συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων, εφαρμόζονται τα Κεφάλαια Α' έως και Η' του ν. 4170/2013 (Α' 163), ο ν. 4153/2013 (Α' 116) για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, οι διεθνείς συμβάσεις, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και η νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή. Για τον έλεγχο της τήρησης των υποχρεώσεων που αφορούν τη συμμόρφωση με τους κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από τα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα και τους Δηλούντες Φορείς Εκμετάλλευσης Πλατφόρμας εφαρμόζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ο Κώδικας.

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής και επιβολής του ν. 4170/2013 (Α' 163) και της διασφάλισης της λειτουργίας της διοικητικής συνεργασίας που θεσπίζει, η φορολογική διοίκηση έχει πρόσβαση στους μηχανισμούς, τις διαδικασίες, τα έγγραφα και τις πληροφορίες του άρθρου 13, της παρ. 4 του άρθρου 14 και των άρθρων 20, 21, 21Α και 30 του ν. 4557/2018 (Α' 139).

3. Με κοινή απόφαση του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού, του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή μπορεί να ορίζονται τα ειδικότερα θέματα της πρόσβασης της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει των φορολογικών αρχών στους μηχανισμούς, τις διαδικασίες, τα έγγραφα και τις πληροφορίες της παρ. 2.

4. Με απόφαση του Διοικητή μπορεί να ορίζονται ειδικότερα θέματα των φορολογικών ελέγχων βάσει του πλαισίου της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.».

Επειδή με την **Ε.2042/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206)»,** διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) και στο πλαίσιο της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (Β' 4738), παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και υποδείγματα αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, με σκοπό

την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Αναλυτικά:

A. ΠΡΟΟΙΜΙΟ

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 29 του ΚΦΔ, έχουν ως εξής:

"Άρθρο 29

Αμοιβαία διοικητική συνδρομή

Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων εφαρμόζονται οι διατάξεις των Κεφαλαίων Α έως και Η του ν. 4170/2013 (Α 163), που ενσωμάτωσαν στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία του Συμβουλίου 2011/16/ΕΚ, του ν. 4153/2013 (Α 116) για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, των διεθνών συμβάσεων, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του ΟΟΣΑ, καθώς και τη νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή."

Η συνεργασία μεταξύ των Φορολογικών Αρχών αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και την προστασία της ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων.

Σημείο κλειδί αυτής της συνεργασίας είναι η διεθνής διοικητική συνεργασία. Τα συμφωνηθέντα εργαλεία για τη συνεργασία μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών παρέχουν ασφάλεια δικαίου, καθώς θεσπίζουν τους ίδιους κανόνες, υποχρεώσεις και δικαιώματα για όλους, και συμβάλλουν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, βάσει των προτύπων που έχουν υιοθετηθεί από τις Φορολογικές Αρχές σε διεθνές επίπεδο, ιδίως από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ. Η εφαρμογή των προτύπων του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένης της τήρησης των σχετικών χρονοδιαγραμμάτων για την αποτελεσματική λειτουργία της συνεργασίας των κρατών, αποτέλεσαν τις βασικές αρχές των δράσεων και ενεργειών της διεθνούς κοινότητας.

B. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΣ

1. Εφαρμογή του νομικού πλαισίου που διέπει τη Διεθνή Διοικητική Συνδρομή:

Η Διεθνής Διοικητική Συνδρομή εφαρμόζεται βάσει των διατάξεων των νόμων με τους οποίους ενσωματώνεται στο εθνικό δίκαιο η ενωσιακή νομοθεσία ή κυρώνονται οι διεθνείς συμφωνίες, των κανονιστικών πράξεων της Διοίκησης, των σχετικών αιτιολογικών εκθέσεων, της Ερμηνευτικής Έκθεσης της Πολυμερούς Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (ν. 4153/2013, (Α' 116))², καθώς και των ερμηνευτικών σχολίων επί του Άρθρου 26 "Ανταλλαγής Πληροφοριών" του Προτύπου Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, όπως ισχύουν.

...

3. Μορφές Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής

Οι μορφές Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής και η αρμοδιότητα άλλων Υπηρεσιών, πέραν της Δ/νσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων, έχουν ως εξής:

....

3.1 Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος: η ανταλλαγή ευλόγως συναφών πληροφοριών βάσει συγκεκριμένου κάθε φορά αιτήματος, με σκοπό την ορθή εφαρμογή της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας,

....

3.6 Παρουσία σε διοικητικές Υπηρεσίες και συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες: η συλλογή πληροφοριών μέσω της παρουσίας εξουσιοδοτημένων υπαλλήλων ενός κράτους στα γραφεία της ελεγκτικής Αρχής ενός άλλου κράτους (αρμοδιότητα της Δ/νσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων της Γενικής Δ/νσης Φορολογικών Λειτουργιών ή της Δ/νσης Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων της Γενικής Δ/νσης Τελωνείων και ΕΦΚ της ΑΑΔΕ, κατά περίπτωση).

3.7 Ταυτόχρονοι έλεγχοι: Δύο ή περισσότερα κράτη μπορούν να συμφωνήσουν για τη διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων, το καθένα από το έδαφός του, σε έναν ή περισσότερους φορολογούμενους, κοινού ή συμπληρωματικού ενδιαφέροντος για τα εν λόγω κράτη, με σκοπό την ανταλλαγή των πληροφοριών που συγκεντρώνονται από τους ελέγχους αυτούς (αρμοδιότητα της Δ/νσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων της Γενικής Δ/νσης Φορολογικών Λειτουργιών ή της Δ/νσης Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων, κατά περίπτωση).

[..]

5. Μεθοδολογία ανά μορφή διοικητικής συνδρομής, αρμοδιότητας της Δ/νσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων

[..]

5.1 Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος

5.1.1 Προς τις αλλοδαπές Αρμόδιες Αρχές:

Για την υποβολή ενός αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών χρησιμοποιείται το υπόδειγμα του Παραρτήματος 4.

Οποιαδήποτε σχετική προηγούμενη επικοινωνία/ιστορικό και/ή συσχετιζόμενη υπόθεση μνημονεύεται ευκρινώς.

Το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών πρέπει να είναι όσο το δυνατόν λεπτομερές και να περιέχει όλες τις σχετικές πληροφορίες, ούτως ώστε ο αποδέκτης του να γνωρίζει επαρκώς τις ανάγκες του αποστολέα, προκειμένου να το διεκπεραιώσει με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο. Ο συντάκτης του αιτήματος θα πρέπει να συμπεριλάβει στο αίτημά του εκείνες τις πληροφορίες που ο ίδιος θα θεωρούσε σημαντικές, ως εάν ήταν ο ίδιος ο αποδέκτης του αιτήματος. Τα ερωτήματα θα πρέπει να είναι συγκεκριμένα, σύντομα, κατανοητά και σχετικά με την ελεγχόμενη υπόθεση (ευλόγως συναφή). Με τον τρόπο αυτόν, μειώνονται οι καθυστερήσεις, καθώς σε αντίθετη περίπτωση η λαμβάνουσα αλλοδαπή Αρμόδια Αρχή ενδέχεται να ζητήσει περισσότερες λεπτομέρειες και διευκρινίσεις για να απαντήσει στο αίτημα σωστά.

Ο παρακάτω κατάλογος περιέχει τα πεδία που συμπεριλαμβάνονται σε ένα αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών, καθώς ικανοποιούν τη βασική προϋπόθεση της εύλογης συνάφειας:

..

5.1.1.1 Κάθε διαθέσιμο στοιχείο ταυτοποίησης του ελεγχόμενου προσώπου στην Ελλάδα (π.χ. ονοματεπώνυμο, ημερομηνία γέννησης, επωνυμία, ΑΦΜ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ταυτοποίησης) και διεύθυνση.

5.1.1.2 Κάθε διαθέσιμο στοιχείο ταυτοποίησης του αλλοδαπού προσώπου (π.χ. ονοματεπώνυμο, ημερομηνία γέννησης, επωνυμία, ΑΦΜ ή άλλο στοιχείο ταυτοποίησης) και διεύθυνση και στο βαθμό που είναι γνωστό, η φύση της σχέσης του με το ελεγχόμενο πρόσωπο στην Ελλάδα.

5.1.1.3 Συγκεκριμένο ιστορικό της υπόθεσης, το οποίο περιλαμβάνει τον φορολογικό

σκοπό για τον οποίο ζητούνται οι πληροφορίες, την προέλευση της έρευνας, τους λόγους για την υποβολή του αιτήματος (π.χ. το στάδιο του ελέγχου και τα προβλήματα που εντοπίστηκαν στην Ελλάδα, τους λόγους και τις υποψίες που οδήγησαν στην υποβολή του αιτήματος) και τους λόγους για τους οποίους πιστεύεται ότι οι αιτούμενες πληροφορίες δύνανται να παρασχεθούν από το λαμβάνον Κράτος ή βρίσκονται στην κατοχή ή τον έλεγχο προσώπου (που υπάγεται στη δικαιοδοσία του).

5.1.1.4 Το είδος του φόρου και του εισοδήματος που αφορά η υπόθεση, οι ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και οι φορολογικές περιόδους για τις οποίες ζητούνται οι πληροφορίες, εφόσον διαφέρουν από τις ελεγχόμενες περιόδους.

5.1.1.5 Οι πληροφορίες που ζητούνται, ο λόγος για τον οποίο απαιτούνται και εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν και για άλλους, μη φορολογικούς σκοπούς. Επίσης, να προσδιορίζονται τα αποδεικτικά έγγραφα που κρίνονται σημαντικά ή απαραίτητα (π.χ. τιμολόγια, συμβόλαια κ.λπ.).

...

5.1.1.10 Εάν οι πληροφορίες που ζητήθηκαν περιλαμβάνουν μία πληρωμή ή μία συναλλαγή μέσω ενός ενδιάμεσου τρίτου μέρους, το όνομα, η διεύθυνση και ο ΑΦΜ (εάν είναι γνωστά) του ενδιάμεσου αυτού μέρους, συμπεριλαμβανομένων, εάν είναι γνωστό, της επωνυμίας του Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος, καθώς και του αριθμού του χρηματοοικονομικού λογαριασμού, όταν ζητούνται σχετικές πληροφορίες.

...

5.1.2 Από τις αλλοδαπές Αρμόδιες Αρχές:

Η Υπηρεσία στην οποία αποστέλλεται το αίτημα διοικητικής συνδρομής από την ελληνική Αρμόδια Αρχή, υποχρεούται να προχωρήσει στις δέουσες ενέργειες, βάσει των νόμων, των κανονισμών, των αρμοδιοτήτων και των διαθέσιμων πόρων της, ως εάν λειτουργούσε για δικό της όφελος, είτε παρέχοντας πληροφορίες που έχει, ήδη, στη διάθεσή της, είτε προβαίνοντας στις κατάλληλες ενέργειες για την απόκτησή τους.

Ο παρακάτω κατάλογος περιέχει τα πεδία που συμπεριλαμβάνονται στην απάντηση ενός αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών:...

...

5.1.2.11 Τυχόν αίτημα ανατροφοδότησης σχετικά με τη χρησιμότητα των παρασχεθεισών πληροφοριών.

Η Υπηρεσία που λαμβάνει το εισερχόμενο αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών, προκειμένου να ανταποκριθεί στη διαχείρισή του, δύναται να ζητήσει συμπληρωματικές πληροφορίες, να απευθύνει ένα νέο δικό της σχετικό αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών (ενδεχομένως ως απόρροια της διαχείρισης του εισερχόμενου αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών), αλλά και να ζητήσει ανατροφοδότηση αναφορικά με τις πληροφορίες που παρείχε.

5.1.3 Προθεσμίες:

Η απάντηση σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών συντάσσεται και αποστέλλεται έγκαιρα ώστε να είναι αποτελεσματική (κάθε κράτος αξιολογείται για το χρόνο ανταπόκρισής του). Ο χρόνος που απαιτείται για την ανταπόκριση σε ένα αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών, εξαρτάται από το εάν η πληροφορία είναι ήδη στη διάθεση των Φορολογικών Αρχών ή εάν είναι απαραίτητες περαιτέρω ενέργειες (π.χ. έλεγχος ή / και επαφή με τρίτους).

5.1.3.1 Οι αιτούμενες πληροφορίες παρέχονται το ταχύτερο δυνατόν, και το αργότερο εντός έξι (6) μηνών από την ημερομηνία παραλαβής του αιτήματος. Ωστόσο, όταν οι πληροφορίες αυτές είναι ήδη διαθέσιμες (π.χ. δηλώσεις εισοδήματος, εκκαθαριστικά, περιουσιακή κατάσταση), αυτές διαβιβάζονται εντός δύο (2) μηνών κατ' εφαρμογή της

οδηγίας 2011/16/ΕΕ ή το αργότερο εντός ενενήντα (90) ημερών, κατ' εφαρμογή της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ από την ημερομηνία παραλαβής του αιτήματος. Σε συγκεκριμένες, ειδικές περιπτώσεις, οι Αρμόδιες Αρχές μπορούν να συμφωνούν προθεσμίες διαφορετικές από τις προβλεπόμενες.

...

5.3 Ανατροφοδότηση:

Η Αρμόδια Αρχή που παρέχει πληροφορίες (κατόπιν αιτήματος ή αυθορμήτως), δύναται να ζητήσει από την Αρμόδια Αρχή που τις παρέλαβε, να αποστείλει σχετική ανατροφοδότηση. Στην περίπτωση αυτή, η Αρμόδια Αρχή που τις παρέλαβε, αποστέλλει, την ανατροφοδότηση προς την Αρμόδια Αρχή που παρείχε τις πληροφορίες. Στο πλαίσιο εφαρμογής της οδηγίας 2011/16/ΕΕ προβλέπεται ότι η ανατροφοδότηση παρέχεται το συντομότερο δυνατόν και το αργότερο εντός τριών (3) μηνών από τη γνωστοποίηση της έκβασης της χρησιμοποίησης των ζητούμενων πληροφοριών.

Η ανατροφοδότηση είναι σημαντική, καθώς οι Φορολογικές Αρχές ενός κράτους λαμβάνουν από τις αλλοδαπές Φορολογικές Αρχές πληροφορίες αναφορικά με τις φορολογικές υποθέσεις ενός προσώπου στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, ή αυθορμήτως, και αντιπαραβάλλουν τις πληροφορίες αυτές με εκείνες που έχουν στη διάθεσή τους. Εάν προκύψει ότι οι πληροφορίες που λήφθηκαν διαφοροποιούνται σημαντικά σε σχέση με εκείνες που έχει στη διάθεσή του, τότε το κράτος που τις έλαβε οφείλει να ενημερώσει το κράτος που τις απέστειλε, προκειμένου το δεύτερο να μπορέσει να διευθετήσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του φορολογούμενου του. Η θετική ανατροφοδότηση παρέχει και ένα κίνητρο για τους ελεγκτές να συνεχίσουν να παρέχουν πληροφορίες, υφίστανται όμως και περιπτώσεις που η ανατροφοδότηση ενδέχεται να είναι και αρνητική, υπό την έννοια ότι οι πληροφορίες που παρασχέθηκαν ήταν ήδη σε γνώση των Φορολογικών Αρχών που τις έλαβαν.

Για την αποστολή της ανατροφοδότησης χρησιμοποιείται το υπόδειγμα του Παραρτήματος 6....».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Άρθρο 28

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».

Άρθρο 64

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001. 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

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 καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού.
(πρβλ. 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 την διασφάλιση του διοικούμενου 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, παρ.5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα δε με την νομολογία η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (ΣΤΕ 2054/1995, 565/2008, 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από **30-6-2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου υπεβλήθη αίτημα στην Τράπεζα Πειραιώς (σχετ. υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ/12-03-2018 και ΕΞ 2018 ΕΜΠ/22-06-2018 έγγραφα) προκειμένου να χορηγηθούν τα δεδομένα των αναλυτικών κινήσεων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών στην Τράπεζα για την περίοδο από 01-01-2011 έως 31-12-2014 καθώς και τα στοιχεία των πραγματικών δικαιούχων αυτών. Το ως άνω τραπεζικό ίδρυμα χορήγησε τα ζητηθέντα αποστέλλοντας τα υπ' αρ. πρωτ...../10-04-2018 και/06-12-2018 έγγραφα. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα στοιχεία των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών στην

Τράπεζα, οι αλλοδαπές εταιρείες «.....» συμφερόντων του προσφεύγοντος ΑΦΜ, διατηρούν πέντε (5) τραπεζικούς λογαριασμούς στην Τράπεζα ως εξής:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΧΩΡΑ/ΕΔΡΑ
.....	-		ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ
.....	-		ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ
.....			ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ
.....			ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ
.....			ΚΥΠΡΟΣ

Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων των ως άνω λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις οι οποίες αφορούν σε εισερχόμενα εμβάσματα από τρίτους, καταθέσεις επιταγών, και καταθέσεις μετρητών. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι οι χρεώσεις αφορούν σε μεταφορές ποσών σε τρίτους και εξερχόμενα εμβάσματα, κυρίως για πληρωμή εμπορευμάτων (τιμολογίων - invoice) καθώς και έκδοση τραπεζικών επιταγών ή ανάληψη μετρητών. Οι αιτιολογίες των πληρωμών (εξερχόμενα εμβάσματα) αφορούν τις επωνυμίες κ.τ.λ. Οι αιτιολογίες εισπράξεων/πιστώσεων (εισερχόμενα εμβάσματα) στους λογαριασμούς των αλλοδαπών εταιρειών αφορούν τις επιχειρήσεις με τις επωνυμίες, αλλά και διάφορα φυσικά πρόσωπα. Ήτοι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούν σε επιχειρηματικές συναλλαγές πωλήσεων εμπορευμάτων στα πλαίσια της δραστηριότητας των εταιρειών. Περαιτέρω διαπιστώθηκε μεγάλο ύψος καταθέσεων σε μετρητά (512 πιστώσεις-καταθέσεις σε μετρητά) συνολικού ύψους **13.413.540,00€** τα έτη **2011-2014**, μέρος των οποίων διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκε από τον προσφεύγοντα ο οποίος και εμφανίζεται κατά δήλωσή του μοναδικός διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος των αλλοδαπών νομικών προσώπων καθώς και των τραπεζικών λογαριασμών που αυτά τηρούν στην Τράπεζα Πειραιώς της ημεδαπής.

Στο πλαίσιο του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΙΚΗΣ, στις 06-05-2022 θυροκολλήθηκε στην κατοικία της φορολογικού εκπροσώπου του προσφεύγοντος, καθότι δηλώνει φορολογικός κάτοικος Μεγάλης Βρετανίας υπαγόμενος φορολογικά στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αίτημα παροχής πληροφοριών κατ' αρθ. 14 του ΚΦΔ με αριθμό πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ-ΑΤΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/6-5-22 και επισυναπτόμενο πίνακα πεντακοσίων δώδεκα (512) τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών των αλλοδαπών εταιρειών της τράπεζας για το χρονικό διάστημα από 01-01-2011 έως 31-12-2014, προκειμένου να παρασχεθούν διευκρινήσεις σχετικά με την πηγή προέλευσης των επίμαχων χρηματικών ποσών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της καταληκτικής ημερομηνίας που έθετε το αίτημα παροχής πληροφοριών ούτε κατέθεσε αίτημα χορήγησης παράτασης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι :

α) Διαπιστώθηκαν καταθέσεις μεγάλων χρηματικών ποσών σε μετρητά, σε ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς νομικών προσώπων με έδρα την αλλοδαπή,

β)Τα επίμαχα νομικά πρόσωπα έχουν έδρα στην αλλοδαπή και φορολογούνται στις χώρες ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ, ΚΥΠΡΟ,

γ)Ο διαχειριστής των αλλοδαπών νομικών προσώπων αλλά και των τραπεζικών λογαριασμών που αυτά τηρούν σε Ελληνικό τραπεζικό ίδρυμα (τράπεζα) είναι ο

δ)Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην φορολογική αρχή της Ελλάδας κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα στην Μεγάλη Βρετανία, υπαγόμενος φορολογικά στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ,

ε)την σύγκριση με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη, έκρινε ότι υφίσταται προσαύξηση εισοδήματος του νομίμου εκπροσώπου των αλλοδαπών εταιρειών και προσφεύγοντος για την οποία δεν προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσης για τη χρήση 2011 ύψους 362.580,00€, για τη χρήση 2012 ύψους 3.164.280,00€, για τη χρήση 2013 ύψους 4.554.450,00€ και για τη χρήση 2014 ύψους 5.332.230,40€, ήτοι προσαύξηση εισοδήματος συνολικού ύψους **13.413.540,00€ για τα έτη 2011-2014** κατά την έννοια των διατάξεων του του αρθ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 και του αρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από το αρμόδιο 1^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ συνεπεία του με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/13-7-2022 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** και της συνημμένης σε αυτό από **30-6-2022 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** για τα φορολογικά έτη 2011-2014, η αρμόδια ελεγκτική αρχή υιοθετώντας τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, απέστειλε στην φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος το με αρ. /16-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014.

Σε απάντηση του ως άνω επιδοθέντος ΣΔΕ, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στις 17-1-2023 το με αρ. πρωτ. **ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ2023 έγγραφο Υπόμνημά του** με τα επισυναπτόμενα σε αυτό δικαιολογητικά, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

- Είναι φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, ήδη (ξανά) από το έτος 2012, μη ασκώντας την παραμικρή επιχειρηματική ή άλλη οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα, έχοντας καταλύσει κάθε προσωπικό, οικονομικό και κοινωνικό δεσμό του με αυτήν.
- Οι αλλοδαπές εταιρείες (με τις επωνυμίες " και ".....") τυγχάνουν όλως υπαρκτές, αληθινές και αλλοδαπές – βρετανικές και αι κυπριακές - εταιρείες συμφερόντων του (και ουδόλως είτε εικονικές είτε φορολογικοί Κάτοικοι Ελλάδας κατά πλάσμα δικαίου). Προσκόμισε προς τούτο, τις επίσημες βεβαιώσεις καταχώρησης των καταστατικών/ίδρυσής τους, τις οικονομικές τους καταστάσεις των κρίσιμων ετών/χρήσεων 2012-2014 (ανά εταιρεία) - στις οποίες αποτυπώνονται οι ετήσιοι τζίροι τοις ύψους εκατομμυρίων ευρώ, βεβαιώσεις περί τη φορολογική τους κατοικία) έδρα και βεβαιώσεις υπαγωγής τους στα φορολογικά μητρώα/καθεστώτα Φ.Π.Α./Α.Φ.Μ. της Μεγάλης Βρετανίας και της Κύπρου (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 1-6, 7-12, 13-18, 19-22 και 23-259 ανά εταιρεία).
- Η επιχειρηματική δραστηριότητα των ανωτέρω εταιρειών συνίσταται στην εμπορία (αγορά προς μεταπώληση) επώνυμων ρολογιών ανά τον κόσμο (ενώ η εξ αυτών "....." προέβη και σε εξαγωγές γύψου προς την εταιρεία με την επωνυμία ".....").

- Ως προς την Ελλάδα, αυτή αποτελεί τόπο αποκλειστικά αγορών (από ελληνικές προμηθεύτριες επιχειρήσεις) ρολογιών, τα οποία αποστέλλονται άμεσα στη Μεγάλη Βρετανία και την Κύπρο (ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και ουδαμώς τόπο πωλήσεών τους.
- Οι καταθέσεις με το όνομα του, στους παραπάνω λογαριασμούς, γίνονται πάντοτε για λογαριασμό των ανωτέρω εταιρειών και αφορούν στην κατάθεση συγκεντρωμένων, από πλευράς του, ποσών, από καταβολές/εξοφλήσεις με μετρητά, των τιμημάτων αντίστοιχων (πάντοτε προσηκόντως τιμολογημένων) πωλήσεων ρολογιών τους. οι εισπράξεις αυτές, σε πολλές χώρες της Ευρώπης (και κυρίως στη Γερμανία), γίνονται από πλευράς του με την ιδιότητα του νομίμου ή εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου της οικείας εκάστοτε πωλήτριας εταιρείας και αφορούν, πάντοτε και μοναδικά, αντίστοιχες πωλήσεις τους. Με την αυτή δε ιδιότητα (του εκπροσώπου της οικείας εκάστοτε πωλήτριας εταιρείας) πραγματοποιεί ακολούθως και τη σχετική κατάθεση.
- Τόσο οι εισπράξεις αυτές, όσο και οι ακόλουθες καταθέσεις γίνονται από πλευράς του με την ιδιότητα του εκπροσώπου της οικείας εκάστοτε πωλήτριας εταιρείας — ουδόλως τον αφορούν προσωπικά.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επί τη βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ενώ επιπλέον ο έλεγχος σημειώνει ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και 2014 δηλώνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και ως προς την επικαλούμενη φορολογική κατοικία στην αλλοδαπή αναφέρει ότι σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων υπέχει φορολογική υποχρέωση για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα. Περαιτέρω, σημειώνει ότι όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου/6-12-2018 έγγραφο της Τράπεζας προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ο προσφεύγων ήταν αυτός που υπέγραψε για το άνοιγμα των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών, ενώ είναι και ο μόνος που έχει δικαίωμα να κινεί τους λογαριασμούς και να έχει πρόσβαση στη winbank, όπως άλλωστε και ο ίδιος, στο ανωτέρω έγγραφο υπόμνημά του, δήλωσε ότι είναι ο διαχειριστής αυτών των τραπεζικών λογαριασμών.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την πηγή ή αιτία προέλευσης των χρημάτων που κατατίθενται στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς των αλλοδαπών εταιρειών και εάν αυτά έχουν δηλωθεί και υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, κρίθηκε ότι οι ανωτέρω πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σε βάρος του προσφεύγοντος κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 και του αρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Επειδή ωστόσο από την από 30-6-2022 Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, την από 22-11-2023 Έκθεση φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία κατά τη διάρκεια του ελέγχου από το 1^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και από τα καταχωρημένα στοιχεία στο Υποσύστημα Μητρώου του TAXIS και ELENXIS της Φορολογικής Διοίκησης, απεικονίζονται για τον προσφεύγοντα τα κάτωθι:

-Για τα έτη (χρήσεις) 2012 και 2013 δηλώνει κάτοικος Ελλάδος ενώ για το φορολογικό έτος 2014 δηλώνει κάτοικος αλλοδαπής που αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Περαιτέρω, κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκομίζει το από 12-6-2019

πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Ην. Βασιλείου (Letter of Confirmation of Residence) για τα έτη 2011-2015. Σημειώνεται ότι το ως άνω πιστοποιητικό προσκομίστηκε και στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με αρ. /21-8-2019 σχετικής εντολής από το αποτέλεσμα του οποίου αφενός κρίθηκε ότι για το έτος 2013 (χρήση) είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και αφετέρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσάυξηση περιουσίας στην ημεδαπή από άγνωστη ή μη διαρκή αιτία ύψους 116.376,81€, η οποία αφορούσε συναλλαγές σε ατομικούς τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή (καταναλωτικές-προσωπικές δαπάνες, δάνεια κτλ) και η οποία δεν αμφισβητήθηκε περαιτέρω από τον προσφεύγοντα.

-Για τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 και 2014 υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα κάτωθι δεδομένα:

Την χρήση 2012 υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και δήλωσε εισοδήματα στον κωδικό 659 «που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ» ποσού 96.694,55€ και κωδ. 781 «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. ποσών αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές Κλπ.» ποσού 315.136,28€. Διεύθυνση κατοικίας δηλώνει την οδό, Τ.Κ. στην σε Ιδιόκτητο ακίνητο.

Την χρήση 2013 υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και δήλωσε εισοδήματα κωδ. 781 «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. ποσών αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κλπ.» ποσού 205.000,00 €. Διεύθυνση κατοικίας δηλώνει την οδό, Τ.Κ. σε Ιδιόκτητο ακίνητο.

Την χρήση 2014 υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ως κάτοικος ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ και δήλωσε εισοδήματα στον κωδ. 781 «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. ποσών αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές Κλπ.» ποσού 156.314,37€. Διεύθυνση κατοικίας δηλώνει την οδό, ΤΚ. σε Ιδιόκτητο ακίνητο.

Επί των ως άνω δηλωθέντων στις οικείες δηλώσεις στοιχείων εισοδημάτων ουδέποτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία αναφορικά με την πηγή αυτών των δηλωθέντων εισοδημάτων τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από εισοδήματα στον κωδ. 659 «που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ» καθώς και στον κωδ. 781 «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. ποσών αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές Κλπ.» ούτε αν αυτά εισήχθησαν στο τραπεζικό σύστημα της ημεδαπής.

-Από τα στοιχεία των πέντε (5) ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών όπως αυτά χορηγήθηκαν από την τράπεζα Πειραιώς κατόπιν σχετικού αιτήματος του ελέγχου, προκύπτει ότι δικαιούχοι αυτών εμφανίζονται οι αλλοδαπές εταιρείες «.....» ενώ διαχειριστής αυτών είναι ο προσφεύγων ο οποίος και δηλώνει νόμιμος εκπρόσωπος των αλλοδαπών εταιρειών κατά τη διενέργεια των τραπεζικών συναλλαγών.

-Από τα προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία, ήτοι βεβαιώσεις καταχώρησης των καταστατικών/ίδρυσης των εταιρειών, τις οικονομικές τους καταστάσεις των ετών/χρήσεων 2012-2014 (ανά εταιρεία), βεβαιώσεις περί τη φορολογική τους κατοικία και βεβαιώσεις υπαγωγής τους στα φορολογικά μητρώα/καθεστώτα Φ.Π.Α./Α.Φ.Μ. της Μεγάλης Βρετανίας και της Κύπρου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων

εμφανίζεται στις εν λόγω εταιρείες ως νόμιμος εκπρόσωπος αυτών ενεργώντας σε αρκετές περιπτώσεις με ειδικό πληρεξούσιο για λογαριασμό αυτών και επίσης ότι οι εν λόγω εταιρείες φέρεται να έχουν την ίδια διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης στην αλλοδαπή, χωρίς ωστόσο να προσκομίζονται στοιχεία μετοχικής σύνθεσης των εταιρειών, οι τυχόν μεταβολές αυτής στα υπό κρίση φορολογικά έτη προκειμένου να εξακριβωθεί το ιδιοκτησιακό καθεστώς αυτών και η σχέση του προσφεύγοντος με τις εν λόγω νομικές οντότητες.

-Από την επεξεργασία των δεδομένων των κινήσεων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών κατά τη διάρκεια του ελέγχου προέκυψαν πιστώσεις, εκτός αυτών που αφορούσαν στις κρινόμενες καταθέσεις σε μετρητά, οι οποίες αφορούσαν σε καταθέσεις επιταγών καθώς και σε εισερχόμενα εμβάσματα από τρίτους (εισπράξεις) με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις και διάφορα φυσικά πρόσωπα, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι πρόκειται για επιχειρηματικές συναλλαγές πωλήσεων εμπορευμάτων στο πλαίσιο της δραστηριότητας των εταιρειών αυτών. Περαιτέρω διαπιστώθηκαν συναλλαγές χρεώσεων οι οποίες αφορούν σε πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων και έκδοση τραπεζικών επιταγών από την πλευρά των ως άνω εταιρειών με αντισυμβαλλόμενες εταιρείες.

Επειδή με την κατάθεση της παρούσας προσφυγής, ο προσφεύγων προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προς επίρρωση των οποίων προσκομίζει, εκτός των στοιχείων που προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, πλήθος τιμολογίων πωλήσεων ανά αλλοδαπή εταιρεία τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Περαιτέρω, με το με αρ. πρωτ./31-3-2024 Υπόμνημά του ενώπιον της Υπηρεσίας μας προσκομίζει επιπλέον α) κατάσταση με ενδεικτική συσχέτιση των κρινόμενων πιστώσεων με τα τιμολόγια των πωλήσεων των αλλοδαπών εταιριών (ΣΧΕΤ. Νο), β) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Ην. Βασιλείου για τα έτη 2011-2015 (ΣΧΕΤ. Νο), γ) Ατομικές Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ην. Βασιλείου ετών 2012, 2013 και 2014 (ΣΧΕΤ. Νο), και δ) Τιμολόγια αγορών από ελληνικές προμηθεύτριες εταιρείες (ΣΧΕΤ. Νο).

Επειδή ο προσφεύγων τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την παρούσα προσφυγή επικαλείται ότι οι κρινόμενες πιστώσεις συνολικού ύψους 13.413.540,00€ για τα έτη 2011-2014 αφενός δεν τον αφορούν προσωπικά αλλά αυτές διενεργήθηκαν με την ιδιότητά του ως εκπροσώπου της οικείας εκάστοτε πωλήτριας εταιρείας και αφετέρου αποτελούν εισόδημα γνωστής προελεύσεως και δη εισόδημα των αλλοδαπών νομικών προσώπων αποκτηθέν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι μοναδικός διαχειριστής των λογαριασμών των εταιρειών αυτών εμφανίζεται ο προσφεύγων και δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προέκυψε η πηγή και η αιτία προέλευσης των εισοδημάτων αυτών, έκρινε ότι αφορούν αποκλειστικά σε εισόδημα του προσφεύγοντος από άγνωστη ή μη διαρκή αιτία αποκτηθέν στην ημεδαπή.

Επειδή με τα προσκομισθέντα στοιχεία που ο προσφεύγων υπέβαλε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, επικαλείται ότι οι πωλήσεις προϊόντων των ως άνω αλλοδαπών εταιρειών δεν πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, ήτοι ότι η Ελλάδα αποτελεί αποκλειστικά

τόπο αγορών και όχι τόπο πωλήσεων των προς μεταπώληση προϊόντων (ρολογιών), ενώ οι κρινόμενες καταθέσεις μετρητών, αποτελούν μέρος των εισπράξεων από διενεργούμενες πωλήσεις στην αλλοδαπή, και πραγματοποιήθηκαν σε υποκατάστημα της ημεδαπής προκειμένου να αποτελέσουν κεφάλαιο κίνησης για τις αγορές εμπορευμάτων και τις πληρωμές αυτών. Με τους ισχυρισμούς του ο προσφεύγων εξακολουθεί να προβάλλει ότι ο ίδιος προέβη σε καταθέσεις από έσοδα που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα των εταιρειών οι οποίες αποτελούν υπαρκτές και ενεργές στα υπό κρίση έτη εταιρείες και ο τόπος φορολόγησης αυτών είναι στην αλλοδαπή.

Επειδή περαιτέρω, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι κρινόμενες πιστώσεις αφορούν σε πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχους τις αλλοδαπές εταιρείες ενώ όπως προκύπτει από τις σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, στους εν λόγω λογαριασμούς διαπιστώθηκαν και πιστώσεις από εισερχόμενα εμβάσματα που αφορούν εισπράξεις από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, ήτοι κρίθηκε ότι αυτές αφορούν επιχειρηματικές συναλλαγές πωλήσεων εμπορευμάτων στο πλαίσιο της δραστηριότητας των εταιρειών αυτών. Ο έλεγχος ωστόσο και ενώ διαπίστωσε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς υφίστανται συναλλαγές που αφορούν σε εμπορική δραστηριοποίηση των ως άνω εταιρειών, για τις υπό κρίση πιστώσεις που απεικονίζονται στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς των νομικών οντοτήτων έκρινε ότι υφίσταται προσάυξη για τον προσφεύγοντα ήτοι έκρινε ως πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων τον προσφεύγοντα παρά το γεγονός ότι αφορούν σε τραπεζικό λογαριασμό νομικών οντοτήτων χωρίς ωστόσο από την πλευρά του να προβεί σε καμία περαιτέρω διερεύνηση και σχετική διοικητική συνδρομή τόσο ως προς την νομική και ουσιαστική υπόσταση των εν λόγω εταιρειών όσο και ως προς τον προσφεύγοντα. Ήτοι ο έλεγχος δεν προέβη σε καμία διερεύνηση ως προς τον τρόπο και τον τόπο δραστηριοποίησής των αλλοδαπών εταιρειών τόσο στην αλλοδαπή όσο και στο εσωτερικό της χώρας (τυχόν ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης αυτών) ώστε να μπορεί ασφαλώς και με τεκμηριωμένη κρίση να διαπιστώσει είτε ότι υφίσταται περίπτωση εισοδήματος αυτών (των αλλοδαπών εταιρειών) στην ημεδαπή βάσει των προβλεπόμενων διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας αλλά και της σχετικής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολόγησης είτε ότι υφίσταται περίπτωση μη πραγματικής και ουσιαστικής δραστηριοποίησης αυτών και να δύναται έτσι να κρίνει ασφαλώς και τεκμηριωμένα ότι οι υπό κρίση τραπεζικοί λογαριασμοί αφορούν κατ' ουσίαν τον προσφεύγοντα ως φυσικό πρόσωπο, και ότι αποτελούν εισόδημα που φορολογείται στην ημεδαπή σύμφωνα με την προβλεπόμενη εσωτερική νομοθεσία σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα και στην σχετική σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης. Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση οι κρινόμενες πιστώσεις με τη μορφή κατάθεσης μετρητών στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς των αλλοδαπών εταιρειών κρίνεται αναγκαίο να αξιολογηθούν σε σχέση με τα στοιχεία που θα αναζητηθούν στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής ως προς την δραστηριοποίηση αυτών στην αλλοδαπή δεδομένου ότι ως αναφέρθηκε και ο ίδιος ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς διαπιστώθηκαν και συναλλαγές (εισερχόμενα εμβάσματα) οι οποίες αφορούν σε εισόδημα των εταιρειών από πωλήσεις εμπορευμάτων, ήτοι συνιστούν εισόδημα γνωστής προελεύσεως.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανατιπολόγητης έκθεσης και μη τεκμηρίωσης από τον έλεγχο της καταλογισθείσας σε βάρος του προσαύξεσης εισοδήματος από άγνωστη ή μη διαρκή αιτία κατά τα ελεγχόμενα έτη, τυγχάνει βάσιμος και οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθίστανται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους, καθόσον δεν στοιχειοθετήθηκε η καταλογισθείσα σε βάρος του προσφεύγοντος προσαύξεση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ. 21 του ν. 4172/2013 και αρθ. 48 ν. 2238/94, και ο έλεγχος όφειλε στο πλαίσιο λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων του, να προσδιορίσει αυτή με επάρκεια και σαφήνεια λαμβάνοντας υπόψη αφενός όλα τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου και αφετέρου στο πλαίσιο των διατάξεων του αρθ. 29 του ΚΦΔ περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, να διερευνήσει αν οι κρινόμενες καταθέσεις σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα των αλλοδαπών εταιρειών, τον τόπο φορολόγησης αυτών, αντλώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο ταυτοποίησης, τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών, κατοικίας/έδρας τόσο του προσφεύγοντος όσο και των αλλοδαπών νομικών προσώπων στα οποία εμφανίζεται να εκπροσωπεί, τόσο στην αλλοδαπή όσο και στην ημεδαπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης 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 ακύρωσή 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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ (37 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται:

«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:

...

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σε κάθε περίπτωση βάσει των ανωτέρω, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα υπό κρίση έτη 2012, 2013 και 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 και 63 παρ.6 του ΚΦΔ (37 και 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ ν.5104/2024) .

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από **19-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** του υπ' αριθμ./22-11-2023 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του υπ' αριθμ./22-11-2023 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και του υπ' αριθμ./22-11-2023 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, να **ενεργήσει αναλόγως σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.**

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

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

Δ.ΜΕΙΔΑΝΗΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.