



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 04.03.2024

Αριθμός απόφασης: 586

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από ημερομηνία κατάθεσης **03.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμό/...**09.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής 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:

-Με την υπ' αριθμό/...**09.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.311,66€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 4.155,83€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 435,34€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.902,83€**, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία ύψους **25.186,86€** βάσει του άρθρου 21 παρ 4 του ν. 4172/2013.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμό ΣΔΟΕ Δ. ΣΤΡ. ΣΧΕΔ. Β ΕΞ 2018 ΕΜΠ/...08.2018 έγγραφο του ΤΜΗΜΑΤΟΣ Β' ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΚΑΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ του ΣΔΟΕ-ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ, Δ/ΝΣΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΩΝ, με το οποίο διαβιβάσθηκε το με αριθμό ΕΜΠ/...03.2018 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων στις ...07.2017 επιχείρησε την εισαγωγή 37.000,00 δολαρίων Αυστραλίας (ποσό που αντιστοιχεί σε 25.186,86€ σύμφωνα με το δελτίο τιμών συναλλάγματος και ξένων τραπεζογραμμάτων έναντι ευρώ της Τράπεζας της Ελλάδας που ίσχυε την αυτή ημέρα) κατά την άφιξή του από την Αυστραλία μέσω Άμπου Ντάμπι, στο αεροδρόμιο «Ελευθέριος Βενιζέλος», χωρίς να προβεί σε δήλωση ρευστών διαθεσίμων στην Τελωνιακή Αρχή, βάσει του κανονισμού 1889/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (άρθρο 147 παρ. 8 ν. 2960/2001)

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης ...**09.2023** έκθεσης μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/...**12.2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η από ...09.2023 έκθεση ελέγχου εμπεριέχει πολλαπλά λάθη, μιας και ως φορολογικός κάτοικος Αυστραλίας όλη τη ζωή ως και το έτος 2017, δεν απέκτησε εισόδημα στην Ελλάδα πλην

τόκων ημεδαπής προέλευσης ύψους 0,01€. Όλο το εισόδημά του προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Αυστραλία όπου και φορολογούνταν, ενώ στην Ελλάδα ερχόταν μόνο για διακοπές ως και το έτος 2017.

2) Η φορολογική αρχή απέστειλε την γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου σε λανθασμένη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, με αποτέλεσμα να μη λάβει γνώση έγκαιρα ώστε να υποβάλει τυχόν τροποποιητική δήλωση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28 του Συντάγματος (Κανόνες του διεθνούς δικαίου και διεθνείς οργανισμοί) ορίζεται ότι: «1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

2. Για να εξυπηρετηθεί σπουδαίο εθνικό συμφέρον και να προαχθεί η συνεργασία με άλλα κράτη, μπορεί να αναγνωρισθούν, με συνθήκη ή συμφωνία, σε όργανα διεθνών οργανισμών αρμοδιότητες που προβλέπονται από το Σύνταγμα. Για την ψήφιση νόμου που κυρώνει αυτή τη συνθήκη ή συμφωνία απαιτείται πλειοψηφία των τριών πέμπτων του όλου αριθμού των βουλευτών.

3. Η Ελλάδα προβαίνει ελεύθερα, με νόμο που ψηφίζεται από την απόλυτη πλειοψηφία του όλου αριθμού των βουλευτών, σε περιορισμούς ως προς την άσκηση της εθνικής κυριαρχίας της, εφόσον αυτό υπαγορεύεται από σπουδαίο εθνικό συμφέρον, δεν θίγει τα δικαιώματα του ανθρώπου και τις βάσεις του δημοκρατικού πολιτεύματος και γίνεται με βάση τις αρχές της ισότητας και με τον όρο της αμοιβαιότητας.».

Επειδή, μεταξύ Ελλάδας και Αυστραλίας δεν έχει υπογραφεί σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολόγησης, ώστε οι διατάξεις αυτής να υπερισχύουν του εσωτερικού ελληνικού δικαίου κι ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 4172/2013.

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

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

Επειδή στο άρθρο 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, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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 προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.{...}.

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,

β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,

γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,

ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,

η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,

θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,

ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,

ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι «2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: {...} δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους. {...}.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1076/2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», διευκρινίσθηκε ότι: «Άρθρο 34, Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής, Μείωση της διαφοράς: {...} δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωποίηση του και η χώρα προέλευσης. Όταν ως δικαιούχος του ποσού που εισάγεται εμφανίζεται άλλο πρόσωπο από τον αγοραστή του συναλλάγματος, η βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την αλλοδαπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον δικαιούχο του ποσού. Αν η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων γίνει χωρίς ευρωποίηση μπορεί να ευρωποιηθεί μεταγενέστερα και να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κατά το οποίο έγινε η ευρωποίηση. Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για χρηματικά κεφάλαια σε ευρώ. Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να

αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωπαϊποίησή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Επισημαίνεται ότι το Μοναδικό Δελτίο εισαγόμενων μετρητών και αξιών που εκδίδεται από το Τμήμα Ασφαλείας αερολιμένων - τελωνείων της ΕΛΑΣ δεν αποτελεί πλέον αποδεικτικό στοιχείο εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα για κάλυψη δαπανών. Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η απόκτησή τους, όπως π.χ. η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί κ.τ.λ. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό για τα πρόσωπα: α) που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους, {...}».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 2960/2001 ορίζεται ότι: « 2.{...} Η Τελωνειακή Υπηρεσία είναι αρμόδια για τον έλεγχο των συνοδευόμενων και ασυνόδευτων ρευστών διαθεσίμων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στον Κανονισμό (ΕΕ) 2018/1672 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Οκτωβρίου 2018 σχετικά με τους ελέγχους ρευστών διαθεσίμων που εισέρχονται ή εξέρχονται από την Ένωση και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) 1889/2005 (L 284). {...}».

Επειδή, με το άρθρο 147 παρ. 8 του ν. 2960/2001 ορίζεται ότι: «8. Για τη μη υποβολή δήλωσης συνοδευόμενων ρευστών διαθεσίμων και δήλωσης γνωστοποίησης ασυνόδευτων ρευστών διαθεσίμων των άρθρων 3 και 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1672 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Οκτωβρίου 2018 σχετικά με τους ελέγχους ρευστών διαθεσίμων που εισέρχονται ή εξέρχονται από την Ένωση και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) 1889/2005 (L 284), επιβάλλεται στον υπόχρεο πρόστιμο ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού των μη δηλωθέντων ρευστών διαθεσίμων.

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και για τις περιπτώσεις ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης συνοδευόμενων ρευστών διαθεσίμων και δήλωσης γνωστοποίησης ασυνόδευτων ρευστών διαθεσίμων ή σε περίπτωση που τα ρευστά διαθέσιμα δεν καθίστανται διαθέσιμα προς έλεγχο.

Σε κάθε περίπτωση το ως άνω πρόστιμο παρακρατείται από τα ρευστά διαθέσιμα και η προθεσμία της προσφυγής, καθώς και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την είσπραξη του προστίμου.».

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

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση*».

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι

διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή ή περιορίζουν ή αναστέλλουν τη φορολογική υποχρέωση φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 61/2010, 2607/2007 , ΣΤΕ 2318/2018 Ολομ.). Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου και αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με την από ...09.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ερειδόμενη στα έγγραφα που διαβίβασε το ΣΔΟΕ, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων: **α)** προσπάθησε να αποκρύψει από την τελωνειακή αρχή, κατά την άφιξή του στο αεροδρόμιο «Ελευθέριος Βενιζέλος», την μεταφορά ρευστών διαθεσίμων ύψους 37.000AUD (δολάρια Αυστραλίας), **β)** αφίχθη στην Ελλάδα από την Αυστραλία, με ενδιάμεσο σταθμό το Άμπου Ντάμπι, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ότι το μεταφερόμενο ποσό προερχόταν από την Αυστραλία, **γ)** προσκόμισε στον έλεγχο έγγραφο του γραφείου φορολόγησης Αυστραλίας (με στοιχεία της φορολογικής δήλωσης), προκειμένου να αποδείξει ότι το υπό κρίση ποσό προερχόταν από τα εισοδήματά του στην αλλοδαπή, επίσημα μεταφρασμένο, αλλά χωρίς την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης και **δ)** δεν συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα στην Ελλάδα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 το ποσό των 37.000AUD (δολάρια Αυστραλίας) ή 25.186,86€, αλλά ούτε υπέβαλε σχετική τροποποιητική δήλωση, έκρινε ότι το εν λόγω ποσό αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και φορολογείται με συντελεστή 33%.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την άφιξή του στο αεροδρόμιο «Ελευθέριος Βενιζέλος» στις ...07.2017, ο ίδιος ενημέρωσε την τελωνειακή αρχή, κατόπιν σχετικής ερώτησης, ότι μετέφερε από την Αυστραλία το ποσό των 37.000AUD (δολάρια Αυστραλίας), το οποίο δέσμευσε άμεσα η τελωνειακή αρχή με την υπ' αριθμ./...07.2017 απόφασή της, καταλογίζοντάς του την κάτωθι παράβαση: *«Στις ...07.2017, ως επιβάτης της πτήσης ΕΥ ... που προερχόταν από την Αυστραλία μέσω Άμπου Ντάμπι (Τρίτη χώρα) δεν υπέβαλε δήλωση ρευστών διαθεσίμων (μετρητά) ποσού 37.000AUD (τριάντα επτά χιλιάδων δολαρίων Αυστραλίας κατά παράβαση του άρθρου 3 του καν. (ΕΚ) 1889/2005»*, κοινοποιώντας του ταυτόχρονα την υπ' αριθμ. .../-07-2017 κλήση σε απολογία (συνυποβάλει φωτοαντίγραφα των εν λόγω εγγράφων). Επισημαίνει ότι κατά την πτήση του από την Αυστραλία στην Ελλάδα με ενδιάμεσο σταθμό το Άμπου Ντάμπι, κανείς δεν εξήλθε από τον περιορισμένο χώρο του αεροδρομίου, καθώς το αεροπλάνο απλώς ανεφοδιάσθηκε με καύσιμα και συνυποβάλει φωτοαντίγραφο των εισιτηρίων του με αναχώρηση από Μελβούρνη Αυστραλίας στις ...07.2017 ώρα 22:15, άφιξη στο Άμπου Ντάμπι στις ...07.2017 ώρα 06:25, αναχώρηση από Άμπου Ντάμπι στις ...07.2017 ώρα 09:30, άφιξη στην Αθήνα στις ...07.2017 και ώρα 13:30. Τέλος, τονίζει ότι ως φορολογικός κάτοικος Αυστραλίας ως και το έτος 2017, δεν απέκτησε εισόδημα στην Ελλάδα το υπό κρίση έτος, πλην τόκων ημεδαπής προέλευσης ύψους 0,01€, ενώ το λοιπό εισόδημά του προήλθε από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Αυστραλία, όπου και φορολογήθηκε. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει φωτοαντίγραφο εγγράφου του γραφείου φορολόγησης Αυστραλίας περιόδου 01.07.2016-30.06.2017, νομίμως μεταφρασμένου, σύμφωνα με το οποίο το συνολικό του εισόδημα ανερχόταν κατά την περίοδο αυτή στο ποσό των 108.900AUD, ενώ του παρακρατήθηκε φόρος ύψους 37.526AUD.

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Αυστραλίας τουλάχιστον από το έτος 2005 ως και το έτος 2017. Συνεπώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 4172/2013, κατά το υπό κρίση έτος 2017 υπόκειτο σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προέκυψε στην ημεδαπή.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το ποσό των 37.000AUD (δολάρια Αυστραλίας) που κατείχε ο προσφεύγων κατά την άφιξή του από την Αυστραλία στο αεροδρόμιο «Ελευθέριος Βενιζέλος» στην Αθήνα, για το οποίο παρέλειψε να υποβάλει δήλωση ρευστών διαθεσίμων και προς τούτο η τελωνειακή αρχή του επέβαλε ανάλογο πρόστιμο, προέκυψε από εισοδήματα ή λοιπές δραστηριότητές του στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου η κρίση της περί προσαύξησης περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή του επέβαλε φόρο λόγω προσαύξησης περιουσίας στην Ελλάδα, μιας και το ποσό των 37.000AUD δηλώθηκε

και φορολογήθηκε στην Αυστραλία, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου ισχυρισμού .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **03.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και **την ακύρωση** της υπ' αριθμό/...**09.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ' αριθμό/...**09.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Φόρος	8.311,66	0,00	8.311,66
Πρόστιμο άρ. 58 του ΚΦΔ	4.155,83	0,00	4.155,83
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	435,34	0,00	435,34
Σύνολο για καταβολή	12.902,83	0,00	12.902,83

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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