



ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/06/2024

Αριθμός Απόφασης: 1867

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

4. Τη με ημερομηνία 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,

γ) της υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του ν.4755/1930, φορολογικού έτους 2018,

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, την οικεία από 18/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 – 2018, και την οικεία από 18/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018.
6. Το με αριθμό πρωτ. /20-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τη με αριθμό /21-05-2024 απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.
8. Τις αιτιολογημένες απόψεις των αρμόδιων ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
9. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 6.442,03 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.221,02 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 902,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.565,95 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 80.242,99 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 40.121,49 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.899,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 137.263,53 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του ν.4755/1930, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκαν σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος,, με Α.Φ.Μ., τέλη χαρτοσήμου ποσού 13.483,02 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. ποσού 2.696,60 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 8.089,81 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 24.269,43 ευρώ, για το οποίο ο προσφεύγων φέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 18/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 – 2018, και της από 18/12/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, αναφορικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /2023 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο προσφεύγων, που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Η.Π.Α., κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, 2017 – 2018, δήλωσε στην Ελλάδα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (καλλιέργεια ελιών Κ.Α.Δ. 1261000), εκμίσθωση ακινήτων, τόκους καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης και έσοδα που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

Για τη διενέργεια του ελέγχου λήφθηκαν υπόψη:

Α) οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 – 2018, όπως χορηγήθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.),

Β) το γεγονός ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο ο προσφεύγων εμφανίζεται να είναι του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....», με Α.Φ.Μ.....,

Γ) τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών,

Δ) τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου ELENXIS και TAXIS,

Ε) τα προσκομισθέντα υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά που υπέβαλε ο προσφεύγων σε ανταπόκριση στο με αριθμό πρωτ./30-03-2021 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.

Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων εμφανιζόταν είτε ως μοναδικός δικαιούχος είτε ως συνδικαιούχος με μέλη της οικογένειάς του, ο έλεγχος θεώρησε ως πρωτογενείς πιστώσεις για το φορολογικό έτος 2017 συνολικά 60 καταθέσεις ή μεταφορές χρημάτων, οι 24 από τις οποίες ήταν σε ευρώ με συνολική αξία 640.723,76 ευρώ και οι 36 σε δολάρια συνολικού ύψους 6.651.314,42 δολαρίων, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 θεωρήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις 45 καταθέσεις ή μεταφορές χρημάτων σε ευρώ, συνολικής αξίας 2.217.581,67 ευρώ, και 35 καταθέσεις ή μεταφορές σε δολάρια συνολικής αξίας 10.623.320,00 δολαρίων.

Ακολούθως, μετά την παροχή εξηγήσεων ως προς την πηγή προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων από τον προσφεύγοντα ο έλεγχος αποδέχθηκε την αιτιολογία του μεγαλύτερου μέρους εξ αυτών, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς:

Α) για το φορολογικό έτος 2017:

- πέντε (5) πιστώσεις σε ευρώ, συνολικού ύψους 111.700,00 ευρώ, εκ των οποίων τα 65.419,20 ευρώ αναλογούσαν στον προσφεύγοντα,

- μία (1) πίστωση σε δολάρια, ύψους 8.000,00 δολαρίων ή 7.438,40 ευρώ, που αναλογούσε στον προσφεύγοντα κατά το ήμισυ, ήτοι 4.000,00 δολάρια ή 3.719,20 ευρώ,

Β) για το φορολογικό έτος 2018:

- δύο (2) πιστώσεις σε δολάρια, συνολικού ύψους 14.910,00 δολαρίων ή 13.261,75 ευρώ, που αναλογούσαν στον προσφεύγοντα κατά το ήμισυ, ήτοι 7.455,00 δολάρια ή 6.630,87 ευρώ.

Τα ανωτέρω ποσά πρωτογενών πιστώσεων θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παράγραφος 4 του ν.4172/2013.

Από τις λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει των γενικών διατάξεων του ν.4172/2013 και της Απόφασης Α.1293/2019 ο έλεγχος προσδιόρισε τις ακόλουθες διαφορές ανά κατηγορία, μεταξύ φορολογητέου και δηλωθέντος εισοδήματος, οι οποίες συνοψίζονται ανά ελεγχόμενη χρήση ως ακολούθως:

Α) εισόδημα από μισθωτή εργασία

Φορολογικό έτος 2017

Δεν προέκυψε εισόδημα για το έτος.

Φορολογικό έτος 2018

Ο προσφεύγων δήλωσε μηδενικό εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλά δήλωσε ποσό 3.041.393,32 ευρώ στον κωδικό 743 «[Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης... από τη δαπάνη που καταβάλατε] για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά...». Από το συνολικό ποσό του κωδικού 743 ποσό ύψους 613.333,32 ευρώ αφορούσε σε αγορά μετοχών της εταιρίας Α.Ε. ενώ ποσό ύψους 2.428.060,00 ευρώ αφορούσε σε αγορά μετοχών της εταιρίας», σύμφωνα με το υπ' αριθ. /26-04-2021 υπόμνημα του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος επιβεβαίωσε την καταβολή κεφαλαίου προς την εταιρία «.....» με το προσκομιζόμενο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.03.00.0001 (Λογαριασμός Μετόχου – καλύψεως κεφαλαίου) της εταιρίας και τις δημοσιευμένες οικονομικές της καταστάσεις. Μέρος του ποσού που διατέθηκε για την αύξηση του ΜΚ της «.....» προέρχεται από έμβασμα αλλοδαπής στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην Ελλάδα με τη σύζυγό του (αρ. GR.....). Πρόκειται συγκεκριμένα για εξόφληση τιμολογίων έκδοσης της εταιρίας «.....» από την εταιρία «.....», η οποία ενέβασε συνολικό ποσό ύψους \$669.940,00 στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και όχι σε λογαριασμό της προμηθεύτριας επιχείρησης. Στη συνέχεια ο προσφεύγων χρησιμοποίησε τα εμβάσματα αυτά για την προαναφερθείσα αύξηση ΜΚ καθώς και για την κάλυψη επιχειρηματικών του δαπανών. Κατά την κρίση του ελέγχου το ποσό των \$669.940,00 κατά το ποσοστό που αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα, ήτοι κατά το ένα τρίτο (\$223.313,33 ή 190.866,10 ευρώ), αποτελεί αμοιβές μελών Δ.Σ., λόγω της θέσης του ως Προέδρου του Δ.Σ. της εταιρίας «.....», φορολογητέες σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4172/2013.

Β) Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Φορολογικό έτος 2017

1. Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες καυσίμων συνολικής αξίας 936,37 ευρώ, για τις οποίες είχαν εκδοθεί δεκαεννέα (19) Α.Λ.Π. χωρίς την αναγραφή των στοιχείων του οχήματος του ή τον Α.Φ.Μ. και τα στοιχεία της επιχείρησής του, κατά παράβαση του Κώδικα Φ.Π.Α. και των Ε.Λ.Π. Ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αναγνώρισε προς έκπτωση το 50% αυτών, υπολογίζοντας το υπόλοιπο 50% (468,19 ευρώ) ως λογιστική διαφορά.

2. Διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης, και συνακόλουθα η έκπτωση από τα δηλωθέντα έσοδα, δαπάνης για αγορά ελίων καθαρής αξίας 1.674,00 ευρώ (Τ...../15-04-2017). Δεδομένου ότι πρόκειται για αγορά παγίου αξίας άνω των 1.500,00 ευρώ όφειλε να καταχωρηθεί στα πάγια και να υπολογιστεί δαπάνη απόσβεσης για το έτος ύψους $1.674,00 * 10\% * 8/12 = 111,60$ ευρώ. Ως εκ τούτου το υπόλοιπο μέρος της δαπάνης ύψους $1.674,00 - 111,60 = 1.562,40$ ευρώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση.

3. Υπολογίστηκαν αποσβέσεις επί παγίου στοιχείου (γεωργικός ανελκυστήρας) για όλο το έτος ενώ το μηχάνημα πουλήθηκε την 01/04/2017. Η καταχωρημένη αξία κτήσης του ήταν 14.612,90 ευρώ και η διενεργηθείσα απόσβεση του έτους ανήλθε σε $14.612,90 * 10\% = 1.461,29$ ευρώ, έναντι της ορθής που είναι $14.612,90 * 10\% * 4/12 = 487,10$ ευρώ. Η διαφορά ύψους $1.461,29 - 487,10 = 974,19$ ευρώ προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές.

Σημείωση: Ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 461 «Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» ποσό 11.751,40 ευρώ και στον κωδικό 467 «Ζημίες προηγούμενων ετών από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» ποσό 60.225,94 ευρώ.

Επομένως, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του ελέγχου αυξάνονται τα κέρδη της χρήσης σε 14.756,18 ευρώ αλλά δεν προκύπτει φορολογητέο αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Φορολογικό έτος 2018

Δεν προέκυψαν διαφορές.

Γ) Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Φορολογικό έτος 2017

Δε δηλώθηκε εισόδημα από εκμίσθωση αγροτικών εκτάσεων, τις οποίες μίσθωνε η σύζυγος του προσφεύγοντος έναντι 358,00 ευρώ μηνιαίως, συνολικού ύψους $358,00 * 12 = 4.296,00$ ευρώ.

Φορολογικό έτος 2018

Ομοίως με φορολογικό έτος 2017.

Πέραν της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και φορολογητέου εισοδήματος για τα δύο ελεγχόμενα έτη διαπιστώθηκε βάσει των υποβληθέντων υπ' αριθ./06-07-2021 και/09-11-2021 υπομνημάτων του προσφεύγοντος ότι δεν καταβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου για την ταμειακή διευκόλυνση και τα δάνεια που χορήγησε ο προσφεύγων και η σύζυγός του σε φυσικό πρόσωπο και νομικά πρόσωπα αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2018, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ
Ταμειακή διευκόλυνση σε φυσικό πρόσωπο (.....)	21.000,00	3%	0,6%
Δάνειο σε νομικό πρόσωπο μη συνδεδεμένο (.....)	115.558,16 (134.990,00 δολάρια)	2%	0,4%
Δάνειο σε νομικό πρόσωπο συνδεδεμένο (.....)	7.200,00	2%	0,4%
Δάνειο σε νομικό πρόσωπο συνδεδεμένο (.....)	500.000,00	2%	0,4%

Από όλες τις προαναφερθείσες διαφορές ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και ακολούθως τη φορολογική του υποχρέωση σε φόρο εισοδήματος για τα δύο ελεγχόμενα έτη καθώς και την υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2018.

Τα αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ./17-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί των οποίων υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του με το με αριθμό πρωτ./11-12-2023 υπόμνημα, επισυνάπτοντας και σχετικά δικαιολογητικά. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τις απόψεις του προσφεύγοντος και τα προσκομισθέντα έγγραφα δέχθηκε τους ισχυρισμούς του για το

μεγαλύτερο μέρος των πιστώσεων που είχαν καταλογισθεί ως προσαύξηση περιουσίας στο φορολογικό έτος 2017 και για το σύνολο των πιστώσεων που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018, απορρίπτοντας τελικά την αιτιολογία του προσφεύγοντος για τις ακόλουθες πρωτογενείς πιστώσεις του 2017:

- 1) μία μεταφορά ύψους 8.000,00 δολαρίων (7.438,40 ευρώ βάσει της από 31/01/2017 ισοτιμίας δολ. – ευρώ της Τράπεζας της Ελλάδος) που έλαβε χώρα την 31/01/2017 από λογαριασμό με δικαιούχο τη σε λογαριασμό με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα,
- 2) μία κατάθεση μετρητών ύψους 11.700,00 ευρώ, που έλαβε χώρα την 29/12/2017 σε λογαριασμό με μοναδικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα.

Οι ανωτέρω πιστώσεις καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, η μεν πρώτη κατά 50% και η δεύτερη στο σύνολό της.

Οι ισχυρισμοί του αναφορικά με τις λοιπές διαφορές δεν έγιναν δεκτές με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει στις παρακάτω οριστικές διαφορές, βάσει των οποίων υπολόγισε το συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα για κάθε ελεγχόμενο έτος, ως ακολούθως:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ			ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜ. ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜ. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
	Εισόδημα από επιχ/κή δραστ/τα (Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.)	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	Εισόδημα από μισθωτή εργασία	Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	Εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο		
2017	15.419,20	4.296,00	0,00	15.210,00	21,11	0,00	15.231,11	34.946,31
2018	0,00	4.296,00	190.866,10	25.070,00	87,28	3.903,33	29.060,61	224.222,71

Σύμφωνα με τα ως άνω αποτελέσματα υπολογίστηκε η οριστική υποχρέωση σε φόρο εισοδήματος για τα δύο ελεγχόμενα έτη.

Αναφορικά με τον προσωρινό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 δεν προσκομίστηκε νέο στοιχείο προς ελάφρυνση της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος αλλά αντιθέτως, με το με αριθμό πρωτ./11-12-2023 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, υποβλήθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό από το οποίο προέκυψε επιπλέον ταμειακή διευκόλυνση σε φυσικό πρόσωπο (.....) ύψους 13.261,75 ευρώ (14.910,00 δολάρια) με αποτέλεσμα να αναθεωρηθεί η φορολογητέα βάση υπολογισμού τελών χαρτοσήμου και τα καταβλητέα τέλη ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΠΟΣΟ	ΤΕΛΟΣ / ΕΙΣΦΟΡΑ	ΠΟΣΟ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗΣ	ΤΕΛΟΣ / ΕΙΣΦΟΡΑ	ΠΟΣΟ	ΤΕΛΟΣ / ΕΙΣΦΟΡΑ
Τέλος χαρτοσήμου 2%	0,00	0,00	622.758,16	12.455,16	622.758,16	12.455,16
Τέλος χαρτοσήμου 3%	0,00	0,00	34.261,75	1.027,85	34.261,75	1.027,85
Μερικό Άθροισμα	0,00	0,00	657.019,91	13.483,02	657.019,91	13.483,02
Εισφορά		0,00		2.696,60		2.696,60

υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη						
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	0,00		16.179,62		16.179,62
Πρόστιμο άρθρο 58 ν.4987/2022				8.089,81		8.089,81
Χρεωστικό ποσό		0,00		24.269,43		24.269,43

Βάσει των ανωτέρω εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και 2018, καθώς και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη η φορολόγηση των εμβασμάτων από την αλλοδαπή ως δήθεν εισοδήματος από μισθωτή εργασία, δεδομένου ότι αφενός μεν η ελληνική φορολογική αρχή δεν έχει αρμοδιότητα φορολόγησης εμβασμάτων σε τραπεζικό λογαριασμό φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, προερχόμενα από την αλλοδαπή, αφετέρου τα εν λόγω εμβάσματα, που αποτελούν εξόφληση τιμολογίων έκδοσης ελληνικής ανώνυμης εταιρίας στην οποία ο ίδιος έχει τη θέση του Προέδρου του Δ.Σ., δε δύνανται να θεωρηθούν αμοιβή μέλους Δ.Σ. αφού δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό ή σχετική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Περαιτέρω δε, ακόμα και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων οικειοποιήθηκε το ποσό των εμβασμάτων, θα πρέπει αυτά να συμψηφισθούν με παρελθούσες και μελλοντικές απαιτήσεις του έναντι της εταιρίας «.....», που απορρέουν από την εκμίσθωση ακινήτου ιδιοκτησίας του από την εταιρία για δεκαπέντε έτη έναντι συνολικού μισθώματος 925.000,00 ευρώ, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα συμφωνητικά μίσθωσης.

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας:

α) εισερχόμενο έμβασμα ποσού 8.000,00 δολαρίων προερχόμενο από τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο τη, όπως προκύπτει από προσκομισθείσα βεβαίωση της τράπεζας Πειραιώς, αφού δεν είναι ποσό άγνωστης πηγής αλλά προέρχεται από συγγενικό του πρόσωπο, β) ποσό 11.700,00 ευρώ στον λογαριασμό της τράπεζας, το οποίο αφορά ανάληψη μετρητών από έτερο τραπεζικό του λογαριασμό και επανακατάθεση, όπως προκύπτει από προσκομιζόμενη αναλυτική κίνηση του λογαριασμού χρέωσης της τράπεζας Πειραιώς.

Περαιτέρω, αναφορικά με την πρώτη πίστωση, ύψους 8.000,00 δολαρίων, λανθασμένα της καταλογίστηκε κατά το $\frac{1}{2}$ ενώ θα έπρεπε να γίνει ισομερής επιμερισμός αυτής, με αναλογία $\frac{1}{3}$ σε καθένα από τους τρεις συνδικαιούχους του τραπεζικού λογαριασμού πίστωσης.

3. Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή τέλους χαρτοσήμου κατά το μέρος που αφορά δάνεια / ταμειακές διευκολύνσεις από συμβάσεις οι οποίες συνάφθηκαν και εκτελέστηκαν στην αλλοδαπή, όπως εν προκειμένω ισχύει για το δάνειο ποσού 134.990,00 δολαρίων προς την εταιρία «.....» και την ταμειακή διευκόλυνση ποσού 14.910,00 ευρώ προς τον, που καταβλήθηκαν σε μετρητά στη

4. Παράνομη και εσφαλμένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας δαπανών καυσίμων με την αιτιολογία ότι εκδόθηκαν Α.Λ.Π. αντί τιμολογίων, αφού επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένων τιμολογίων μεταξύ των οποίων και Α.Λ.Π. εφόσον η αξία της αγοράς δεν ξεπερνά τα 100,00 ευρώ ανά συναλλαγή.

Με το με αριθμό πρωτ./20-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο του από 10/04/2018 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ αφενός του ίδιου και της συζύγου του και αφετέρου της εταιρίας «.....». Λόγω της υποβολής του υπομνήματος κατά τις τελευταίες τριάντα ημέρες της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας η με αριθμό/21-05-2024 απόφαση παράτασης.

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα εμβάσματα της αλλοδαπής εταιρίας σε τραπεζικό του λογαριασμό, δε δύνανται να φορολογηθούν στην Ελλάδα δεδομένου ότι ο ίδιος είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και περαιτέρω λανθασμένα θεωρήθηκαν ως αμοιβή Δ.Σ. από την ελληνική εταιρία αφού δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό ή απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Κ.Φ.Ε. (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 [...]
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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» του Κ.Φ.Ε. (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 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10, 11 και 14 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Νομοθετικό Διάταγμα 2548/1953) μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α. ορίζεται ότι:

Άρθρο 10

1) Ο κατοικών εν Ελλάδι θα απαλλάσσεται του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών επί αποζημιώσεως (αμοιβής) δι εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένης της εξασκήσεως ελευθερίων και καλλιτεχνικών επαγγελμάτων) εάν ευρίσκηται προσωρινώς εν ταις Ηνωμέναις Πολιτείαις δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το φορολογητέον έτος και εφ' όσον συντρέχει εις των ακολούθων όρων:

α) Η αποζημίωσίς του λαμβάνεται δι' εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας παρασχεθείσας υπ' αυτού ως υπαλλήλου, ή δυνάμει συμβολαίου με κάτοικον ή εταιρείαν ή άλλην οργάνωσιν εν Ελλάδι ή

β) η ληφθείσα υπ' αυτού αποζημίωσις δι' εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας δεν υπερβαίνει τας 10.000 δολάρια.

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

3) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχωσιν εφαρμογήν επί του εν τω άρθρω XI αναφερομένου εισοδήματος.

Άρθρο 11

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

[...]

Άρθρο 14

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.»

Επειδή εν προκειμένω, κατά το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ο έλεγχος εντόπισε επτά (7) πιστώσεις στον με αριθμό GR.....λογαριασμό της τράπεζας με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, τη σύζυγό του και την κόρη του, οι οποίες προέρχονται από εταιρία της αλλοδαπής με την επωνυμία «.....», ως ακολούθως:

Επειδή εν προκειμένω, κατά το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών με δικαιούχο ή συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος εντόπισε τις παρακάτω πιστώσεις, προερχόμενες από εταιρία της αλλοδαπής με την επωνυμία «.....»:

Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός λ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό (USD)
.....		09/05/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		399.990,00
.....		20/06/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		199.990,00
.....		02/07/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		199.990,00
.....		06/07/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		199.990,00
.....		17/07/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		29.990,00
.....		25/07/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		19.990,00
.....		02/08/2018	EMB. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		19.990,00
ΣΥΝΟΛΟ					1.069.930,00

Επειδή ο προσφεύγων, προς αιτιολόγηση των ανωτέρω εμβασμάτων ισχυρίστηκε αρχικά, με τα υπ' αριθ./06-07-2021 και/09-11-2021 υπομνήματά του, ότι προέρχονται από την αλλοδαπή εταιρία «.....» στην οποία ο ίδιος και η σύζυγός του είναι μέτοχοι, προσκομίζοντας και το καταστατικό της αλλοδαπής εταιρίας, και ακολούθως με το υπ' αριθ./15-11-2023 υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι όλες οι ανωτέρω πιστώσεις πλην της πρώτης, συνολικού ύψους 669.940,00 δολαρίων, αποτελούν εξοφλήσεις τιμολογίων έκδοσης της εταιρίας με την επωνυμία «.....», τα οποία αφορούσαν εξαγωγές της εν λόγω εταιρίας προς την εταιρία «.....» και κατατέθηκαν εκ παραδρομής σε λογαριασμό που τηρεί ο ίδιος από κοινού με τη σύζυγό του.

Επειδή ο έλεγχος, αναφορικά με την πρώτη πίστωση ποσού 399.990,00 δολαρίων, κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, έχοντας λάβει υπόψη τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά και το γεγονός ότι ο ίδιος και η σύζυγός του είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού (Η.Π.Α.).

Επειδή αναφορικά με τις υπόλοιπες πιστώσεις συνολικού ύψους 669.940,00 δολαρίων ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα τιμολογίων και καρτέλα πελάτη της εταιρίας «.....», που τηρεί η εκδότρια εταιρία προς απόδειξη ότι τα εν λόγω εμβάσματα αφορούν πράγματι σε εξοφλήσεις τιμολογίων της εταιρίας «.....», και αποτελούν έσοδα από την πώληση ελαιολάδου της ημεδαπής εταιρίας. Ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος με δεδομένο ότι τα χρήματα δε μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό της εταιρίας αλλά μέρος αυτών, ύψους \$223.313,33 ή 190.866,10 ευρώ, που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντα στον τραπεζικό λογαριασμό πίστωσης (1/3) χρησιμοποιήθηκε από τον ίδιο, το οποίο θεώρησε ότι αποτελεί για τον προσφεύγοντα αμοιβές Δ.Σ., λόγω της θέσης του ως Προέδρου του Δ.Σ. της εταιρίας «.....», φορολογητέες με το άρθρο 12 του ν.4172/2013.

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ακόμη ότι λανθασμένα τα εμβάσματα της αλλοδαπής εταιρίας θεωρήθηκαν αμοιβή Δ.Σ. από την ελληνική εταιρία προς τον ίδιο αφού δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό ή απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, ωστόσο αν ο έλεγχος επέμενε στη θέση του ότι τα εμβάσματα χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα για δικό του σκοπό θα έπρεπε να θεωρηθούν ενοίκια του ακινήτου που εκμισθώνει στην εταιρία βάσει του υπ' αριθ./08-06-2017 συμφωνητικού μίσθωσης και του υπ' αριθ./02-07-2021 συμφωνητικού παράτασης μίσθωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5.4. της εγκυκλίου ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«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.λ.π.) 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, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ο προσφεύγων εμφανίζεται ως του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....», σύμφωνα με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις και λοιπές ανακοινώσεις της εν λόγω νομικής οντότητας.

Επειδή ο έλεγχος οδηγήθηκε στο συμπέρασμα της οικειοποίησης των εμβασμάτων από τον προσφεύγοντα, κατά τον λόγο της συμμετοχής του στον τραπεζικό λογαριασμό πίστωσης, ήτοι κατά το 1/3, διότι:

1. μετά την αποδοχή του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι τα εμβάσματα αποτελούν μεταφορά σε λογαριασμό του αντί λογαριασμού της εταιρίας «.....» και δε μεταφέρονται στη συνέχεια από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος σε λογαριασμό της εταιρίας,

2. από την αναλυτική κίνηση του με αριθμό 33.03.00.0001 λογαριασμού μετόχων της εταιρίας «.....» περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 με την περιγραφή «.....» και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας για το ίδιο διάστημα προκύπτει ότι από

το ποσό των εμβασμάτων που αναλογεί στον προσφεύγοντα, ύψους 223.313,33 δολαρίων ή βάσει ισοτιμίας ευρώ – δολαρίου 190.866,10 ευρώ, τα 154.500,00 ευρώ κατατίθενται μεν από τον προσφεύγοντα σε λογαριασμό της εταιρίας, ωστόσο χρησιμοποιούνται για να αυξηθεί το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρίας για λογαριασμό του προσφεύγοντα,

3. το υπόλοιπο ποσό που του αναλογεί από τα εμβάσματα της αλλοδαπής εταιρίας χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή ωστόσο αναφορικά με την εγγραφή στον λογαριασμό 33.03.00.0001 με την περιγραφή «.....», που κατά τον έλεγχο έλαβε χώρα με την κατάθεση του ποσού των εμβασμάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος σε λογαριασμό της εταιρίας δεν παρέχεται στην οικεία έκθεση ελέγχου αναλυτική εικόνα, ώστε να είναι ευχερής η διαπίστωση της λογιστικής αποτύπωσης της εν λόγω τραπεζικής μεταφοράς στα βιβλία της εταιρίας.

Επειδή ο έλεγχος αρκέστηκε μόνο στον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν εμβάσματα από την εταιρία «.....» προς την εταιρία «.....» για την εξόφληση εκδοθέντων τιμολογίων, χωρίς να ελέγξει την καρτέλα πελάτη «.....» που τηρεί η ελληνική εταιρία και τον τρόπο που εμφανίζονται στα βιβλία της οι εξοφλήσεις αυτές. Επιπλέον η αιτιολογία των εμβασμάτων είναι αόριστη και δε γίνεται αναφορά στον αριθμό των τιμολογίων εξόφλησης, ως είθισται σε αντίστοιχες συναλλαγές.

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ποσό των επίμαχων εμβασμάτων ως αμοιβή από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με την του Δ.Σ περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., λόγω της της εταιρίας «.....» για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις και λοιπές ανακοινώσεις της εταιρίας, χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί ειδικώς την απόφαση αυτή, δεδομένου ότι από το εν λόγω καταστατικό δεν προκύπτει η δυνατότητα παροχής οποιασδήποτε αμοιβής από την εταιρία σε μέλη της διοίκησης χωρίς προηγούμενη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Επειδή περαιτέρω απορρίπτεται από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των επίμαχων εμβασμάτων πρέπει να συμψηφισθεί με παρελθούσες και μελλοντικές οφειλές της εταιρίας «.....» προς τον ίδιο και τη σύζυγό του, προερχόμενες από τη σύμβαση μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας τους για περίοδο δεκαπέντε ετών, αρχής γενομένης από τον 5^ο του 2018, έναντι συνολικού μισθώματος 925.000,00 ευρώ, από τα οποία έχουν λάβει μέχρι την υποβολή της προσφυγής το ποσό των 336.769,75 ευρώ.

Επειδή δεν εξετάστηκε επί της ουσίας το βάσιμο του ανωτέρω ισχυρισμού, με τη διενέργεια ελέγχου στα αναλυτικά καθολικά των σχετικών λογαριασμών της εταιρίας προκειμένου να εξακριβωθεί εάν τα εμβάσματα της εταιρίας της αλλοδαπής καταχωρήθηκαν προς απόσβεση παρελθούσας υποχρέωσης καταβολής ενοικίων ή έναντι μελλοντικής οφειλής σε ενοίκια, με βάση τη μισθωτική σχέση που απορρέει από το υπ' αριθ./08-06-2017 συμφωνητικό μίσθωσης και το υπ' αριθ./28-06-2021 συμφωνητικό παράτασης μίσθωσης μεταξύ αφενός του προσφεύγοντος και της συζύγου του (εκμισθωτές) και αφετέρου της εταιρίας «.....» (μισθώτρια), τα οποία προσκομίσθηκαν τόσο στον έλεγχο όσο και με την υποβολή της προσφυγής.

Επειδή επομένως θα ήταν ευχερέστερη η διαπίστωση της πηγής προέλευσης των εμβασμάτων της εταιρίας της αλλοδαπής για τον προσφεύγοντα στην περίπτωση που διενεργούνταν

διασταυρωτικοί έλεγχοι με τους λογαριασμούς της εταιρίας της ημεδαπής, από τους οποίους θα προέκυπτε η σχέση μεταξύ προσφεύγοντος και εταιρίας αναφορικά με τα εν λόγω ποσά.

Επειδή επιπρόσθετα με το αριθμό πρωτ./20-05-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα προς την υπηρεσία μας ο προσφεύγων υπέβαλε το από 10/04/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αφενός του ίδιου και της συζύγου του και αφετέρου της εταιρίας «.....», με το οποίο συμφωνήθηκε ότι οποιοδήποτε ποσό κατατεθεί σε λογαριασμούς των αφενός συμβαλλόμενων προς εξόφληση τιμολογίων έκδοσης της «.....» από την εταιρία της αλλοδαπής «.....» και δεν επιστραφεί άμεσα ή / και χρησιμοποιηθεί για δικούς τους σκοπούς θα θεωρείται άτοκη ταμειακή διευκόλυνση, με ημερομηνία εξόφλησης την 31/12/2025.

Επειδή τα επίμαχα ποσά κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγο και την κόρη του εντός του 2018 και επομένως αφορούν χρήση μη παραγεγραμμένη, η αρμόδια φορολογική αρχή δύναται να επανέλθει ελέγχοντας και καταγράφοντας αναλυτικά την κίνηση συγκεκριμένων λογαριασμών λογιστικής της εταιρίας «.....» ώστε να αποκλειστεί αιτιολογημένα το ενδεχόμενο τα ποσά των εμβασμάτων να αφορούν απόσβεση υποχρέωσης ή έναντι μελλοντικής οφειλής σε ενοίκια ή παροχή ταμειακής διευκόλυνσης, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, αναφορικά με τις πιστώσεις συνολικού ύψους \$669.940,00 που παραπέμπουν ευθέως ως σχετιζόμενες με την εταιρία «.....» στην οποία ο προσφεύγων είχε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος τη θέση του, η νομική βάση για τον καταλογισμό τους ως αμοιβή μελών Δ.Σ. είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η σχετική προσβαλλόμενη πράξη, κατά το μέρος που αφορά τον εν λόγω καταλογισμό, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, καθώς απαιτείται προηγούμενος έλεγχος της εταιρίας «.....». Στη συνέχεια ο έλεγχος του προσφεύγοντος δύναται να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα και τις διαπιστώσεις που θα προκύψουν από τον έλεγχο της εταιρίας καθώς και οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό το δεύτερο σκέλος του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, κρίνεται δε σκόπιμη η περαιτέρω διερεύνηση της σχέσης μεταξύ της εταιρίας «.....» και του προσφεύγοντος που απορρέει από τη χρησιμοποίηση των επίμαχων εμβασμάτων από τον προσφεύγοντα, με διασταυρωτικό έλεγχο της εν λόγω εταιρίας, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό του υποστηρίζει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας:

A) το 50% της από 31/01/2017 πίστωσης ύψους 8.000,00 δολαρίων, ήτοι 7.438,40 ευρώ (βάσει της από 31/01/2017 ισοτιμία δολ. - ευρώ της Τράπεζας της), που αφορά μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό με δικαιούχο τη σε λογαριασμό με δικαιούχους τον ίδιο, τη σύζυγο και την κόρη του, δεδομένου ότι ως μεταφορά από συγγενικό πρόσωπο δε δύναται να χαρακτηριστεί ως εισόδημα αγνώστου πηγής,

B) την από 29/12/2017 πίστωση ύψους 11.700,00 ευρώ, αφού αποτελεί επανακατάθεση μετρητών από προηγούμενες αναλήψεις του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) 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 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή με τις παραγράφους 1, 2, 3, 4 και 5 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. 2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. 2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

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

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο

έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.2. Υπενθυμίζεται ότι για τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου ισχύει το άρθρο 44 του ν.4141/2013 και τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1106/14.4.2014 εγκύκλιο.

5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί. Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη

διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών). Κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση - ιδιοκατοίκηση ακινήτου σύμφωνα με τις παρ. 1 και παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου ως οικοδομή, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου των στεγασμένων επιφανειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα υψούν, το οικόπεδο ή το αγροτεμάχιο. (σχετ. το/Α...../30.05.1994 έγγραφό μας).

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.»

Επειδή αναφορικά με την πίστωση ποσού 8.000,00 δολαρίων (7.438,40 ευρώ) που αφορά σε μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο τη σε τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, τη σύζυγο και την κόρη του, ο προσφεύγων αναφέρει μόνο το όνομα του καταθέτη, επικαλούμενος αόριστα το γεγονός ότι πρόκειται για συγγενή του, χωρίς ωστόσο να διευκρινίζει τον βαθμό συγγένειας και τον λόγο της μεταφοράς ώστε να είναι δυνατή η συσχέτισή του με συγκεκριμένη πηγή προέλευσης και κατ' επέκταση να δύναται να αποδειχθεί εάν έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, προκειμένου να μην αποτελεί πλέον προσαύξηση περιουσίας κατά τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1175/2017.

Επειδή περαιτέρω για το ως άνω ποσό ο προσφεύγων προσθέτει ότι ακόμα και στην περίπτωση που ορθώς καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας ήταν λανθασμένος ο επιμερισμός του μεταξύ του ίδιου και της συζύγου του και όχι μεταξύ και των τριών συνδικαιούχων, αφού σύμφωνα με εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών τα ποσά των κοινών λογαριασμών κατά κανόνα επιμερίζονται ισομερώς σε όλους τους δικαιούχους ενώ τυχόν διαφορετική αντιμετώπιση επιτάσσει ειδική τεκμηρίωση από τη φορολογική αρχή.

Επειδή ωστόσο ο έλεγχος αιτιολογεί επαρκώς την απόφασή του να επιμερίσει με διαφορετικό τρόπο το ποσό, καταλογίζοντας το ένα δεύτερο σε καθένα από τους δύο συζύγους έναντι του ενός τρίτου που θα έπρεπε να καταλογιστεί σε καθένα από τους τρεις συνδικαιούχους κατά τον προσφεύγοντα, αναφέροντας στη σελ. 28 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος ότι: «Τα ποσά που πιστώθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς και των οποίων ζητείται η αιτιολόγηση, επιμερίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.5638/1932 και ΠΟΛ.1033/2013, ΠΟΛ.1228/2014. Ωστόσο για τις πιστώσεις στους με αριθ. GR..... και GR..... λογαριασμούς της Τράπεζας στους οποίους ο ελεγχόμενος είναι συνδικαιούχος με τη σύζυγό του, ο έλεγχος επιμέρισε τα ποσά των πιστώσεων μόνο στον ελεγχόμενο και τη σύζυγό του, καθώς από την κίνηση των εν λόγω λογαριασμών προκύπτει ότι επί της ουσίας εκείνοι είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι του, δεδομένου ότι: α) η τροφοδοσία τους γίνεται ως επί των πλείστων μέσω εμβασμάτων από λογαριασμούς που τηρούν ο ελεγχόμενος και η σύζυγός του στις Η.Π.Α. όπου και είναι φορολογικοί κάτοικοι και β) οι χρεώσεις τους αφορούν ως επί των πλείστων κάλυψη

δαπανών των ατομικών τους επιχειρήσεων, παροχή ταμειακών διευκολύνσεων και προσωπικά καταναλωτικά τους έξοδα.»

Επειδή επομένως ορθά ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας το 1/2 της ανωτέρω πίστωσης, ύψους 3.719,20 ευρώ, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 39 του ν.4987/2022.

Επειδή αναφορικά με την πίστωση ποσού 11.400,00 ευρώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι το προϊόν προγενέστερων αναλήψεων από τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον ίδιο, τη σύζυγο και την κόρη του, και συγκεκριμένα προέρχεται από δύο αναλήψεις, η πρώτη ποσού 4.000,00 ευρώ την 09/06/2017 από τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό- της Τράπεζας και η δεύτερη ποσού 10.000,00 ευρώ την 06/10/2017 από τον λογαριασμό με αριθμό της Τράπεζας, αποδεικτικά των οποίων προσκομίσθηκαν τόσο στον έλεγχο όσο και κατά την υποβολή της προσφυγής.

Επειδή μόνη η απόδειξη της ανάληψης μετρητών σε προγενέστερο της κατάθεσης χρόνο δεν τεκμηριώνει τη δυνατότητα του υπόχρεου να προβεί σε κατάθεση, ακόμη και αν το ποσό της κατάθεσης υπερκαλύπτεται από το ποσό της ανάληψης, αφού αυτό απαιτείται να συναρτηθεί με τις πραγματικές δαπάνες και τον τρόπο εξόφλησής τους το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, ώστε να είναι δυνατή η συναγωγή ασφαλούς συμπεράσματος σχετικά με το αν υπάρχουν διαθέσιμα μετρητά εις χείρας προς κατάθεση.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός του αιτιολογημένα απορρίφθηκε από τον έλεγχο διότι:

α) δεν προσκόμισε πίνακα υπολογισμού διαθεσίμων μετρητών, ώστε να προκύπτει η δυνατότητα κατάθεσης του εν λόγω ποσού,
β) κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2017 πραγματοποίησε κατασκευαστικές εργασίες σε κτίσμα ιδιοκτησίας του, δηλώνοντας στον κωδικό 135 «Δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής» ποσό 64.693,33 ευρώ για τον ίδιο και 101.404,71 ευρώ για τη σύζυγό του, για τις οποίες προσκόμισε δικαιολογητικά αγοράς ακινήτου ύψους 23.066,00 ευρώ για τον ίδιο και 59.777,38 ευρώ για τη σύζυγό του και δικαιολογητικά πληρωμής Ι.Κ.Α. εργατών ύψους 4.168,66 ευρώ, ενώ για το υπόλοιπο ποσό δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε παραστατικό ώστε να είναι σε θέση ο έλεγχος να γνωρίζει σε τι αφορά, τότε και πως πληρώθηκε.

Επειδή με την προσφυγή δεν υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας κανένα πρόσθετο στοιχείο προκειμένου να αποδειχθεί η δυνατότητα κατάθεσης του εν λόγω ποσού από τα διαθέσιμα μετρητά ή ότι το ποσό της ανωτέρω κατάθεσης έχει νομίμως φορολογηθεί η απαλλαγεί από τον φόρο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022 περί αιτιολόγησης της προσαύξησης περιουσίας.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον τρίτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παράνομα επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου ποσού 134.990,00 δολαρίων και σύμβαση ταμειακής διευκόλυνσης ποσού 14.910,00 δολαρίων που συνάφθηκαν και εκτελέστηκαν στην αλλοδαπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 8 «Χαρτοσήμανσις εγγράφων συνταγέντων εν τη αλλοδαπή» του Κ.Ν.Τ.Χ. (ν.δ. 4755/1930) ορίζεται ότι:

«1. Έγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ή ακίνητον περιουσίαν κειμένην εν Ελλάδι ή υποχρεώσεις εκτελεστέας εν αυτή, συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, αλλ' ουχί ενώπιον Ελληνικής Αρχής επί πληρωμή του οικείου τέλους, υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις:

α) Εάν μεν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται δια του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Έφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρω 40 παρ. 3 ποινάς.

β) Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία ή Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφόσον προσάγονται ενώπιον Δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής.

2. Παν άλλο έγγραφον, έχον αντικείμενον διάφορον του των εγγράφων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, συντασσόμενον εν τη αλλοδαπή, υπόκειται εις το κατά το άρθρον 24 παρ. 6 του παρόντος νόμου τέλος, μόνον εάν προσαχθή ενώπιον των Ελληνικών Δικαστηρίων ή πάσης άλλης του Κράτους Αρχής.

3. Εις τας περιπτώσεις του εδαφίου β' της ανωτέρω παραγράφου 1 και της παραγράφου 2, το κινητόν επίσημα επικολλάται και διαγράφεται υπό του προσάγοντας το έγγραφον.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1027/1990 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Τέλη χαρτοσήμου δανειακών συμβάσεων που καταρτίζονται στην αλλοδαπή» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι έγγραφα έχοντα αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστέες σ' αυτή, συνταχθέντα στην αλλοδαπή όχι όμως ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, υπόκεινται στα οικεία τέλη χαρτοσήμου, κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής.

2. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, με την γνωμοδότησή της 676/1989, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών, και την οποία κοινοποιούμε με την παρούσα για ενημέρωσή σας, γνωμοδότησε ότι:

α. Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου αναφέρεται σε έγγραφα, τα οποία, κατά τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, εάν συντάσσονταν ενώπιον ελληνικής αρχής στην αλλοδαπή θα υποβάλλονταν οπωσδήποτε σε ορισμένο τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο). Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αναφέρεται σε έγγραφα, τα οποία δεν θα υποβάλλονταν κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο) εάν συντάσσονταν ή εκδίδονταν στην ημεδαπή.

β. Το έγγραφο (σύμβαση), που περιέχει ή συνιστά τίτλο εγγραφής εμπράγματος βάρους επί κινητού (ενεχύρου) ή ακινήτου (υποθήκης), που βρίσκεται στην Ελλάδα, έχει αναμφιβόλως αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κειμένη στην Ελλάδα και ειδικότερα το κινητό ή το ακίνητο επί του οποίου συνιστάται ή θα συσταθεί το βάρος αυτό, και επομένως το έγγραφο αυτό εμπίπτει στη ρύθμιση της ως άνω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

γ. Ως «εκτελεστέα υποχρέωση» στην Ελλάδα, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβέννυται υποχρέωσή του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται ή πραγματοποιείται η «εκτέλεση» υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα, συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης.»

Επειδή εν προκειμένω, σχετικά με τα δάνεια ύψους 134.990,00 δολαρίων και 14.910,00 δολαρίων ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφα των από 10/01/2018 και 15/01/2018 ιδιωτικών συμφωνητικών, συναφθέντων στη, μεταξύ αφενός του ιδίου και της συζύγου (δανειστές) και αφετέρου – για το πρώτο συμφωνητικό – της εταιρίας «.....» (οφειλέτρια) και – για το δεύτερο συμφωνητικό – του (οφειλέτης) με τα οποία συμφωνήθηκε οι δανειστές να καταβάλουν σε μετρητά τα ποσά του δανείου και οι οφειλέτες να εξοφλήσουν το δάνειο ολοσχερώς, μέχρι την 30/06/2018 και 30/09/2018 αντίστοιχα, στον υπ' αριθ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό των δανειστών, ενώ ορίστηκαν ως αρμόδια για την επίλυση διαφορών τα Δικαστήρια της Αθήνας.

Επειδή, σε εκτέλεση των ως άνω συμβάσεων οι οφειλέτες εξόφλησαν το δάνειο στον οριζόμενο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του στην Ελλάδα και επομένως, κατά τις διευκρινίσεις της προπαρατεθείσας εγκυκλίου ΠΟΛ.1027/1990, οι συμβάσεις παρ' ότι υπογράφηκαν στην αλλοδαπή ήταν εκτελεστές στην Ελλάδα, επισύροντας την επιβολή τελών χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας δαπάνες καυσίμων για τις οποίες εκδόθηκαν Α.Λ.Π. αντί τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

[...]

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22^Α και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν

εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει [...]

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς

εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες

θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με

βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα,

απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον

συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθώςον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«[...]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό

τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 «Τιμολόγιο Πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

[...]»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

[...]

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...]

Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

[...]

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

[...]

Άρθρο 10. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

[...]

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.

[...]

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος κατ' αρχάς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος δαπάνες καυσίμων για τις οποίες είχαν εκδοθεί Α.Λ.Π. χωρίς να αναγράφονται τα στοιχεία του οχήματος που αφορούν ή ο

Α.Φ.Μ. της επιχείρησης με την αιτιολογία ότι η εκτεταμένη λήψη και καταχώρηση Α.Λ.Π. χωρίς να συνοδεύεται από τεκμηρίωση ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης δε διασφαλίζει τη δυνατότητα του ελέγχου να επιβεβαιώσει κατά το προσήκον μέτρο την πραγματοποίηση των συναλλαγών και την προέλευσή τους.

Επειδή για λόγους χρηστής διοίκησης και δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν άλλα φορολογικά παραστατικά για αγορά καυσίμου ο έλεγχος αναγνώρισε το ήμισυ των εν λόγω δαπανών, ήτοι από τις συνολικές δαπάνες καυσίμων που καταχωρήθηκαν στο φορολογικό έτος 2017 ύψους 936,37 ευρώ αναγνωρίσθηκαν δαπάνες αξίας 468,37 ευρώ.

Επειδή η υπηρεσία μας θεωρεί στοιχειοθετημένη την ανωτέρω κρίση του ελέγχου στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.4308/2014, απορρίπτεται ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή ενόψει της μερικής αποδοχής του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος η υπηρεσία μας διαγράφει το ποσό των 190.866,10 ευρώ που του καταλογίστηκε ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, βάσει του σκεπτικού που παρατέθηκε ανωτέρω, με συνέπεια το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2018 να προσδιορίζεται ως ακολούθως, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία	25.070,00	29.366,00	29.366,00	4.296,00
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	190.866,10	0,00	-
Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	87,28	87,28	87,28	-
Εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο	3.903,33	3.903,33	3.903,33	-
ΣΥΝΟΛΟ	29.060,61	224.222,71	33.356,61	4.296,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:

Α) την επικύρωση της υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και της υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του ν.4755/1930, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την οποία ο προσφεύγων φέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος, και

Β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

Χρεωστικό ποσό: 6.442,03
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.: 3.221,02
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: 902,91
Σύνολο για καταβολή: 10.565,95 ευρώ

Β) υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018

Τέλη χαρτοσήμου: 13.483,02
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α.: 2.696,60
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 8.089,81
Σύνολο για καταβολή: 24.269,43 ευρώ

Γ) υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα		28.156,81	223.318,91	32.452,81	4.296,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	6.058,17	86.301,16	7.991,37	1.933,20
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		902,52	902,52	902,52	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			40.121,49	966,60	966,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		583,84	17.482,89	835,43	251,59
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.544,53	144.808,06	10.695,92	3.151,39

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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