



Αθήνα, 16/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2863

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Την από 11/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου στην, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /13-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, β) της με αριθμ. /13-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

φορολογικού έτους 2021, γ) της με αριθμ./13-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, δ) της με αριθμ./13-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, ε) της με αριθμ./13-05-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, στ) της με αριθμ./13-05-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, ζ) της με αριθμ./13-05-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 13/05/2024 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της από 11/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 60.357,21 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 30.178,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **90.535,82 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ./13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 704.528,62 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 352.264,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.056.792,93 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ./13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.012,80 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 8.006,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **24.019,20 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθμ./13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 442.294,56 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 221.147,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **663.441,84 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του

άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

ε) Με την υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α' του ν. 5104/2024. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω φορολογική περίοδο ασκούσε άτυπα επιχειρηματική δραστηριότητα ως έμπορος ωρολογίων, χωρίς να προβεί σε έναρξη εργασιών επιχείρησης τουλάχιστον από 01/01/2020, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000.

στ) Με την υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω φορολογική περίοδο ασκούσε άτυπα επιχειρηματική δραστηριότητα ως έμπορος ωρολογίων, χωρίς να τηρεί αντίστοιχα βιβλία απλογραφικά (Β' κατηγορίας) των ΕΛΠ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 3 του ν.4308/2014.

ζ) Με την υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω φορολογική περίοδο ασκούσε άτυπα επιχειρηματική δραστηριότητα ως έμπορος ωρολογίων, χωρίς να τηρεί αντίστοιχα βιβλία απλογραφικά (Β' κατηγορίας) των ΕΛΠ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 3 του ν.4308/2014.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 13/05/2024 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποία συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. /19-03-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /29-09-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν.4557/2018) - Μονάδα Α, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού & Ενναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής. Το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών με το υπ' αριθμ. ΕΜΠ/09-10-2023 έγγραφο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής, και στη συνέχεια με το υπ' αριθμ ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ /ΕΞ 2023/30-10-2023 έγγραφο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω αρμοδιότητας ελέγχου.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τη διερεύνηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούνται σε ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα με δικαιούχο τον προσφεύγοντα προέκυψε ότι υφίστανται κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο επαναλαμβανόμενες χρηματικές συναλλαγές με αποδέκτη αυτών οντότητες, οι οποίες έχουν επαγγελματική δραστηριότητα «.....». Λόγω του συνολικού ύψους και της συχνότητας των επαναλαμβανόμενων τραπεζικών κινήσεων (χρεώσεων/πιστώσεων) των εξεταζόμενων ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών με δικαιούχο τον προσφεύγοντα και προκειμένου να διερευνηθεί ο σκοπός αυτών, βάσει της αξιολόγησης των στοιχείων εκάστης συναλλαγής (φύση συναλλαγής ήτοι συναλλαγές που συνάδουν με επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα), σε συνδυασμό με το γεγονός ότι από το μητρώο του TAXIS, κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ο προσφεύγων προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής,

εκδόθηκαν και αποστάλθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών προς τις εμπλεκόμενες εταιρείες. Από την διασταύρωση των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού GR..... που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα με τις λογιστικές εγγραφές, όπως αποτυπώνονται στα λογιστικά αρχεία του συνόλου των εμπλεκόμενων οντοτήτων, προέκυψαν επαναλαμβανόμενες συναλλαγές και συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι κατά την χρονική περίοδο 01/01/2020-31/12/2021 διενεργήθηκαν από τις εμπλεκόμενες οντότητες επαναλαμβανόμενες πωλήσεις ρολογιών μεγάλης αξίας προς τον προσφεύγοντα και τη θυγατέρα του (που όμως διαπιστώθηκε ότι εν τοις πράγμασι αφορούν αγορές του προσφεύγοντος), όπως παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 11 έως 13 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Για το σύνολο των ανωτέρω αγορών εφαρμόστηκε η διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβάρυνε τις αγορές των ρολογιών δια της επιστροφής του συνολικού αναλογούντος Φ.Π.Α., ωστόσο ο έλεγχος εξετάζοντας τα πραγματικά γεγονότα θεώρησε ότι δε δύναται οι αγορές τόσο μεγάλου αριθμού ρολογιών που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε χρονικό διάστημα δύο ετών από τον προσφεύγοντα να αφορούν αγαθά που αγοράστηκαν προς κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών του αγοραστή-ταξιδιώτη.

Περαιτέρω, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη σε δέκα οκτώ (18) πωλήσεις ρολογιών στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στον κ. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος προέκυψε ότι η εξόφληση των ως άνω συναλλαγών έγινε με πίστωση του υπ' αριθμ. τραπεζικού του λογαριασμού στην τράπεζα, αλλά και με πίστωση του υπ' αριθμ. τραπεζικού του λογαριασμού στην τράπεζα UBS.

Στη συνέχεια, από την επεξεργασία του ως άνω υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην τράπεζα διαπιστώθηκαν πιστώσεις, όπως παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 14-21 της οικείας έκθεσης, οι οποίες αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 και 4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Ειδικότερα, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι ο προσφεύγων ασκούσε άτυπα επιχειρηματική δραστηριότητα τουλάχιστον από 01/01/2020 ως, καθόσον προέβαινε σε αγορές – πωλήσεις ρολογιών μεγάλης αξίας, χωρίς να προβεί ως όφειλε σε έναρξη εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και 54 παρ. 1α του ν. 4987/2022, και χωρίς να τηρεί ως όφειλε τα αντίστοιχα Λογιστικά αρχεία (Βιβλία) τις ελεγχόμενες χρήσεις, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3 και 6 του ν. 4308/2014. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ο προσφεύγων δεν τήρησε ως όφειλε τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία φορολογικά στοιχεία), δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, καθώς και ο προσδιορισμός του εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις του ν. 4172/2013, και ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών αποτελεσμάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013.

Στη συνέχεια, τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ. 1 και 3 του ΚΦΕ στη φορολογία εισοδήματος, ύψους 66.720,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 1.842.894,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022, αποτέλεσαν φορολογητέες εκροές για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ, ενώ καταλογίστηκαν και οι σχετικές παραβάσεις των ΕΛΠ.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. /13-05-2024, /13-05-2024, /13-05-2024, /13-05-

2024,/13-05-2024,/13-05-2024 και/13-05-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και την επιστροφή νομιμότοκα οποιουδήποτε ποσού έχει καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Ο προκείμενος έλεγχος διεξήχθη από καθ' ύλην αναρμόδια όργανά του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** Όπως και στην περίπτωση των παλαιών "Εποπτειών Ελέγχου" των ΕΘ.Ε.Κ., των Π.Ε.Κ. και των Τ.Ε.Κ., έτσι και στην περίπτωση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι νομοθετημένες ελεγκτικές αρμοδιότητες των Τμημάτων Ελέγχου του απαιτούν, για την ενεργοποίηση τους, την έκδοση προηγούμενης "Πράξης Ανάθεσης Υποθέσεων" από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης προς καθένα Τμήμα ειδικά (κατ' υιοθέτηση, από τον νομοθέτη, του συστήματος της κάθετης διοικητικής οργάνωσης, στην πιο σκληρή - «προϊσταμενοκεντρική» - εκδοχή του). Στην προκειμένη υπόθεση, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τις αναφερόμενες Εντολές Ελέγχου, προς τους αναφερόμενους ελεγκτές, οι οποίοι και διεξήγαγαν τον οικείο (μερικό) έλεγχο, αποδίδοντάς του τις ρηθείσες παραβάσεις και, ακολούθως, συντάσσοντας και υπογράφοντας τις ένδικες σε βάρος του Εκθέσεις Ελέγχου. Ωστόσο, προ της εκδόσεως των ρηθέντων Εντολών Ελέγχου, ο αυτός Προϊστάμενος δεν εξέδωσε την παραμικρή "Πράξης Ανάθεσης Υποθέσεων" προς το τμήμα στο οποίο ανήκουν και υπηρετούν οι εν λόγω ελεγκτές. Συνεπώς η μεν διεξαγωγή του ελέγχου, η δε σύνταξη της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου έλαβαν χώρα από παντελώς αναρμόδια καθ' ύλην όργανα, ήτοι από Ελεγκτές και Τμηματάρχη, Τμήματος το οποίο στερείται της οικείας εξουσίας, ένεκα μη προηγούμενης ενεργοποίησης των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του (δια της εκδόσεως της απαιτούμενης Πράξης Ανάθεσης Υποθέσεων προς αυτό.

- **Η «κρίση» του ελέγχου ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας είναι μη σύλληψη και εσφαλμένη.** Παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος φέρει το βάρος απόδειξης των πραγματικών εκείνων περιστατικών που αποδεικνύουν τη φορολογική κατοικία του, καθώς και της εμπεριστατωμένης αιτιολόγησης της κρίσης ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ιδίως ενόψει του γεγονότος ότι είναι αλλοδαπός και δεν έχει Ελληνική ιθαγένεια ή υπηκοότητα, ουδέν πραγματικό περιστατικό επικαλείται και ουδόλως αποδεικνύει με βάσιμα αποδεικτικά μέσα ότι είναι μόνιμος κάτοικος Ελλάδος ή ότι έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, ότι το κέντρο των ζωτικών και οικονομικών του συμφερόντων βρίσκεται στην Ελλάδα. Το γεγονός ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής αποδεικνύεται θετικά και αναμφισβήτητα από τα στοιχεία που προσκομίζει με την παρούσα (Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας της φορολογικής αρχής της ότι κατά τα επίδικα έτη 2020 και 2021 ήταν φορολογικός κάτοικος της, Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων προς τη φορολογική Αρχή της των φορολογικών ετών 2020 και 2021, μισθωτήριο κατοικίας του στη για διάστημα από 15/6/2018 έως και 15/6/2022, Βεβαίωση Απασχόλησής του στην εταιρεία «.....», με έδρα τη με την οποία βεβαιώνεται ότι από 24/12/2013 μέχρι και την έκδοση της βεβαίωσης (4/4/2022) εργάζεται ως, συμβάσεις αγοραπωλησίας ακινήτου με τις οποίες πώλησε ακίνητα ιδιοκτησίας του, από τα ανωτέρω προκύπτει άνευ αμφιβολίας ότι η μόνιμη κατοικία του (ή έστω η συνήθης διαμονή του), καθώς και το κέντρο των ζωτικών και οικονομικών του συμφερόντων όχι μόνον δεν είναι στην Ελλάδα αλλά είναι στη, όπου διαμένει, εργάζεται σταθερά σε θέση και με μεγάλα εισοδήματα, διαθέτει περιουσία και όπου δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του, σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ που κυρώθηκε με το Ν. 3407/2022 (ΦΕΚ Α 200/27-8-2002). Συνεπώς ως φορολογικός κάτοικος της, όπου (οφείλει να) δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του, δεν εντάσσεται στο πεδίο ελέγχου και φορολόγησης των παγκοσμίων

εισοδημάτων του από την Ελληνική φορολογική αρχή.

- Η φορολογική αρχή που έχει το βάρος απόδειξης ότι ασκούσε εν τοις πράγμασι εμπορική δραστηριότητα, δεν το απέδειξε. Αντιθέτως τόσο από τον ίδιο τον Έλεγχο όσο και από τα συνημμένα αποδεικτικά μέσα, αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ότι δεν ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά ικανοποιούσε προσωπική ανάγκη και δη αυτή του συλλέκτη (και για λογαριασμό ετέρων συλλεκτών, που του εμπιστεύτηκαν κεφάλαια, λόγω του πάθους του και των εξειδικευμένων γνώσεών του).

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«Άρθρο 23 Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

.....

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού

ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4141/2013 με θέμα “Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕ.Κ.) Αθηνών και Θεσσαλονίκης και άλλα θέματα του Υπουργείου Οικονομικών”:

«1.α. Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Η Υποδιεύθυνση Γ' και έξι Εποπτείες Ελέγχου, επιπέδου τμήματος, αποσπώνται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, μετονομάζονται και μεταφέρονται στην υπηρεσία του προηγούμενου εδαφίου, στην οποία συνιστάται μία ακόμη Υποδιεύθυνση και έξι επιπλέον οργανικές μονάδες επιπέδου τμήματος.

Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας:

αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 (Α' 203), όπως ισχύουν. Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β' 342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί στο ΔΕΚ Αθηνών με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β' 2756), καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.

ββ) Οι αρμοδιότητες που αφορούν στη βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

β.1. Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις, δώδεκα (12) Τμήματα, από τα οποία δύο αυτοτελή και ένα Γραφείο, ως εξής:

αα) Υποδιεύθυνση Ελέγχων Α'

Τμήματα Ελέγχου Α' έως και Ε'

ββ) Υποδιεύθυνση Ελέγχων Β' Τμήματα Ελέγχου ΣΤ' έως και Ι'

γγ) Στον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π υπάγονται, απευθείας:

i. Αυτοτελές Τμήμα Δικαστικού και Νομικής Υποστήριξης, στο οποίο λειτουργεί Γραφείο Βεβαίωσης και Είσπραξης Εσόδων.

ii. Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης.

β.2. Οι αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου κατανέμονται στις οργανικές του μονάδες, ως ακολούθως:

αα) Τμήματα Ελέγχου Α' έως και Ι'. Κάθε Τμήμα Ελέγχου ασκεί όλες τις αρμοδιότητες που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 επί των υποθέσεων που ανατίθενται σε αυτό με πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ββ) Αυτοτελές Τμήμα Δικαστικού και Νομικής Υποστήριξης. Το Τμήμα έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του Τμήματος Δικαστικού των Δ.Ο. Υ. Α' τάξεως, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όπως επίσης τις αρμοδιότητες των εδαφίων α' έως και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του π.δ. 280/1997 και τη νομική υποστήριξη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Επίσης, έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του Τμήματος Εσόδων των Δ. Ο. Υ. Α' τάξεως, μετά από τη μεταφορά σε αυτό των αρμοδιοτήτων του Τμήματος «Λογιστικό» των ιδίων Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργούνται από την έναρξη της λειτουργίας του και εξής.

Στο Τμήμα λειτουργεί Γραφείο Βεβαίωσης και Είσπραξης Εσόδων, στο οποίο περιέρχονται οι αρμοδιότητες, που περιγράφονται στο αμέσως προηγούμενο εδάφιο της παρούσας περίπτωσης.

γγ) Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης.

Το Τμήμα έχει την αρμοδιότητα της διοικητικής και μηχανογραφικής υποστήριξης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

γ. Οι υφιστάμενες, κατά την έναρξη λειτουργίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκκρεμείς υποθέσεις φορολογουμένων μεγάλου πλούτου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών ολοκληρώνονται από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο οποίο μεταφέρονται οι αρμοδιότητες της υποπαραγράφου α' της παρούσας παραγράφου γι' αυτές, μαζί με το σχετικό αρχείο. Ο έλεγχος των υποθέσεων αυτών θα συνεχιστεί και θα ολοκληρωθεί, χωρίς να απαιτείται η έκδοση νέας εντολής, από τον ίδιο ή τους ίδιους ελεγκτές, στους οποίους έχει ανατεθεί, οι οποίοι μετακινούνται για αυτόν το σκοπό το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ασκείται επίσης η εκπροσώπηση της φορολογικής αρχής στα δικαστήρια για τις υποθέσεις αυτές.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εξειδικεύονται περαιτέρω οι αρμοδιότητες, η διαδικασία και ο τρόπος μεταφοράς των υποθέσεων και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή στο άρθρο 37 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/ 10-03-2017 (ΦΕΚ 3968/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα εξής:

«3. α) Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.Μ.Ε.Π.) έχει για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α' 81), όπως εκάστοτε ισχύουν. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Διοικητή

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τις εκάστοτε κείμενες διατάξεις.

5. Οι αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων του, ως ακολούθως: Ι Τμήματα Ελέγχου Α' έως και ΙΑ'

(α) Η διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως εκάστοτε ισχύουν.

(β) Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του έβδομου κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).»

Επειδή στη με αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/ 22-07-2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.03.2022) με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» αναφέρονται τα εξής:

Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με 4 αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως.....

Συγκεκριμένα στην περίπτωση 12 ορίζεται ότι, σχετικά με την έκδοση εντολής ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιος για: (α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου/του έτερου ΜΣΣ και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κ.Φ.Ε., όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της ΑΑΔΕ, υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013 (Α' 167), που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν.4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ.

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος.

Επειδή, περαιτέρω, στην ως άνω απόφαση ορίζεται ότι, σχετικά με την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που

φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου (περίπτωση 23), ενώ σχετικά με την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αρμοδιότητα έχει κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου (περίπτωση 26).

Επειδή, εν προκειμένω, το με αριθμ. πρωτ./29-09-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν.4557/2018) - Μονάδα διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω αρμοδιότητας ελέγχου, καθώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα τα τραπεζικά δεδομένα των λογαριασμών του προσφεύγοντος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο έτος απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ. Με βάση τα ως άνω ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τη με αριθμ./...../13-11-2023, και στη συνέχεια/13-11-2023 εντολή ελέγχου, με την οποία ανατέθηκε ο έλεγχος στον Προϊστάμενο του Τμήματος (.....) και στους Ελεγκτές (.....), οι οποίοι διενήργησαν τον έλεγχο και τα αποτελέσματα αυτού καταγράφηκαν αναλυτικά στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ. Συνεπώς, ορθώς και αρμοδίως διενεργήθηκε ο έλεγχος του προσφεύγοντος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο έλεγχος με το υπ' αριθμ./15-01-2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 ν.4987/2022 ζήτησε από τον προσφεύγοντα, καθώςον από το μητρώο του TAXIS προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά ώστε να αποδείξει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής. Το εν λόγω αίτημα κοινοποιήθηκε μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρηση με ημερομηνία ανάρτησης 15/01/2024 και αριθμό καταχώρισης, ενώ ακολούθως απεστάλη και ηλεκτρονικό μήνυμα στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Το αίτημα κοινοποιήθηκε επίσης την ίδια ημέρα και στη φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος ΑΦΜ, μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρηση με αριθμό καταχώρισης ηλεκτρονικά, ενώ ακολούθως απεστάλη και ηλεκτρονικό μήνυμα στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Όπως προκύπτει από τα σχετικά ηλεκτρονικά πιστοποιητικά παραλαβής μέσω του Συστήματος «e-Κοινοποίηση» του Taxisnet, η εν λόγω ηλεκτρονική ανάρτηση αναγνώστηκε από τη φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος στις 15/01/2024. Ωστόσο ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα ζητούμενα στοιχεία, παρά το γεγονός ότι έλαβε αποδεδειγμένα γνώση του ως άνω αιτήματος. Ο ισχυρισμός του, δε, ότι δεν ήταν ενήμερος του αιτήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι ο ίδιος προέβη στις 29/01/2024 στη σύνταξη εξουσιοδότησης προς τον λογιστή κ., προκειμένου ο τελευταίος να τον εκπροσωπήσει στον έλεγχο, ο οποίος και συναντήθηκε την 01/02/2024 με τους ελεγκτές στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και έλαβε όλες οι πληροφορίες σχετικά με το ανωτέρω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Περαιτέρω, ο προσφεύγων στις 08/02/2024 απέστειλε

και email στον έλεγχο, ζητώντας να προγραμματιστεί ραντεβού σχετικά με το αίτημα που είχε λάβει. Ο έλεγχος τον ενημέρωσε ότι για θέματα που άπτονται του διενεργούμενου ελέγχου (π.χ. παροχή διευκρινίσεων, προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, κλ.π) απαιτείται προγενέστερη επικοινωνία με το Τμήμα Διοικητικής & Μηχανογραφικής Υποστήριξης (Γραμματεία) στο email Kefomer@aade.gr, ωστόσο ο προσφεύγων ουδέποτε επικοινωνήσε ξανά και μέχρι τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει σαφέστατα ότι η μόνιμη κατοικία του είναι στην αλλοδαπή. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι από την κίνηση του Τραπεζικού λογαριασμού του προέκυψε πληθώρα κινήσεων αυτού στην ημεδαπή (π.χ αναλήψεις μετρητών από ΑΤΜ, αγορές στο εσωτερικό της χώρας κ.λ.π), ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος ημεδαπής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μόνιμη κατοικία του (ή έστω η συνήθης διαμονή του) καθώς και το κέντρο των ζωτικών και οικονομικών του συμφερόντων όχι μόνον δεν είναι στην Ελλάδα κατά την αναπόδεικτη «θεώρηση» από τον Έλεγχο αλλά είναι στη, όπου διαμένει, εργάζεται σταθερά σε υψηλόβαθμη θέση και με μεγάλα εισοδήματα, διαθέτει περιουσία και όπου δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του, σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και που κυρώθηκε με το Ν.3407/2022 (ΦΕΚ Α 200/27-8-2002). Συνεπώς ως φορολογικός κάτοικος της, όπου δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του, δεν εντάσσεται στο πεδίο ελέγχου και φορολόγησης των παγκοσμίων εισοδημάτων του από την Ελληνική φορολογική αρχή. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία, ήτοι Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας της φορολογικής αρχής της ότι κατά τα επίδικα έτη 2020 και 2021 ήταν φορολογικός κάτοικος της Ρωσικής Ομοσπονδίας, Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων προς τη φορολογική Αρχή της των φορολογικών ετών 2020 και 2021, μισθωτήριο κατοικίας του στη για διάστημα από 15/6/2018 έως και 15/6/2022, Βεβαίωση Απασχόλησής του στην εταιρεία «.....», με έδρα τη, με την οποία βεβαιώνεται ότι από 24/12/2013 μέχρι και την έκδοση της βεβαίωσης (4/4/2022) εργάζεται ως, συμβάσεις αγοραπωλησίας ακινήτου με τις οποίες πώλησε ακίνητα ιδιοκτησίας του στη

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:

«1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.

Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών.

β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της

νόμιμης σύστασης αυτών. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση.

Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τον κρινόμενο χρόνο, ορίζεται:

«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α 170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«Άρθρο 5 Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή

1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3047/2022 “Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Ρωσικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου”:

«ΑΡΘΡΟ 5 ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει.
.....

ΑΡΘΡΟ 7 ΚΕΡΔΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Τα κέρδη επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατά αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογηθούν στο άλλο Κράτος, αλλά μονό ως προς το τμήμα αυτών το οποίο προέρχεται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 3, εάν μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό, τότε σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη αποδίδονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση, τα κέρδη που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε αν αυτή ήταν μια χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση που ασχολείται με την ίδια ή με παρόμοια δραστηριότητα κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και συνεργάζεται εντελώς ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

3. Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης αφαιρούνται τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων και των διοικητικών και γενικών διαχειριστικών εξόδων, που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης είτε στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού.

4. Εφόσον συνηθίζεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος τα κέρδη που προέρχονται από μία μόνιμη εγκατάσταση να καθορίζονται με βάση τον καταμερισμό των συνολικών κερδών της επιχείρησης στα διάφορα τμήματά της, οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν εμποδίζουν το Κράτος αυτό να καθορίζει τα φορολογητέα κέρδη με αυτόν τον καταμερισμό όπως συνηθίζεται. Παρ' όλα αυτά η χρησιμοποιούμενη μέθοδος καταμερισμού πρέπει να είναι τέτοια, ώστε το αποτέλεσμα να συμφωνεί με τις αρχές που περιέχονται σε αυτό το άρθρο.

5. Κανένα κέρδος δεν θεωρείται ότι ανήκει σε μόνιμη εγκατάσταση εκ μόνου του λόγου αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων από της μόνιμης αυτής εγκατάστασης για την επιχείρηση.

6. Για τους σκοπούς των προηγούμενων παραγράφων, τα κέρδη που αποδίδονται στην μόνιμη εγκατάσταση θα καθορίζονται με την ίδια μέθοδο κάθε χρόνο, εκτός αν υπάρχουν βάσιμοι και επαρκείς λόγοι να καθορίζονται διαφορετικά.

7. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος τα οποία ρυθμίζονται σε άλλα άρθρα αυτής της Σύμβασης, τότε οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ακόμα και αν γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μόνιμη κατοικία του βρίσκεται στη Ρωσία, τα αποτελέσματα του ελέγχου δε διαφοροποιούνται, καθώς ο προσφεύγων δε φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του, παρά μόνο για τα εισοδήματά του από επιχειρηματική δραστηριότητα που άσκησε στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 και 4 του ν. 4172/2013, ήτοι για τα εισοδήματα που απόκτησε στην ημεδαπή και για τα οποία δικαίωμα φορολογίας είχε η Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 7 της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ρωσικής Ομοσπονδίας που κυρώθηκε με το ν. 3407/2002.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ασκούσε εν τοις πράγμασι επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά ικανοποιούσε προσωπική ανάγκη και δη αυτή του συλλέκτη και για λογαριασμό ετέρων συλλεκτών που του εμπιστεύτηκαν κεφάλαια λόγω του πάθους του και των εξειδικευμένων γνώσεών του. Ειδικότερα αναφέρει ότι επιδόθηκε σε πωλήσεις ρολογιών, τα οποία εκτίμησε ότι δεν έχουν ούτε και θα αποκτήσουν συλλεκτική αξία, αγόρασε δε άλλα για τα οποία εκτίμησε το ακριβώς αντίθετο. Το γεγονός ότι άλλα είναι τα ρολόγια που αγόρασε και άλλα είναι τα ρολόγια που πώλησε, αποδεικνύεται ευχερώς από τον ίδιο τον έλεγχο, αφού ο αριθμός αγορών και πωλήσεων, τόσο σε αριθμό τεμαχίων όσο και σε είδος (π.χ. σειριακό αριθμό) ρολογιών είναι διαφορετικός. Αντιθέτως, αν η δραστηριότητά του ήταν εμπορική θα αντιστοιχιζόταν η αγορά ενός συγκεκριμένου ρολογιού με την εν συνεχεία πώλησή του με κέρδος, όπερ ουδόλως αποδεικνύεται από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2017 και μετά:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική

επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.»

Επειδή εξάλλου στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1033419 ΕΞ2016 / 02.03.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας αναφέρονται τα παρακάτω:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου («κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.

2. Παρομοίως, με τη προϊσχύουσα διάταξη της παρ. 2 του αρ. 28 του Ν. 2238/94, επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

3. Κατ' ερμηνεία της πιο πάνω διάταξης είναι εμφανές ότι πρέπει να εξετάζεται εάν υπάρχει η πρόθεση για επίτευξη κέρδους. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό (1099729/1838/Α0012/31.10.2005 έγγραφο), η κερδοσκοπική πρόθεση πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο που περιέρχεται στην κυριότητα του φορολογουμένου το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να πωληθεί. Αυτό συμβαίνει σε αντιδιαστολή με τα περιουσιακά στοιχεία που έρχονται στη κατοχή του φορολογουμένου για επένδυση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή άλλες αιτίες και όχι για μεταπώληση, οπότε το κέρδος που τυχόν προκύψει από αυτά δεν προσδίδει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και δεν υπόκειται σε φόρο.

4. Ωστόσο όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη διοίκηση, (σχετικά τα/Α0012/ 8.5.2001 και/6.11.2001 έγγραφα) εφόσον η συλλογή των αντικειμένων (όπως π.χ. η συλλογή γραμματοσήμων, οι παλιές και σπάνιες φωτογραφίες καλλιτεχνικής και ιστορικής αξίας) είναι προϊόν πολύχρονης προσπάθειας και διενέργειας διαφόρων εργασιών από μέρους του συλλέκτη (ανταλλαγές, αγορές, γνώση και εξειδίκευση σχετικά με το αντικείμενο κλπ.), δεν πρόκειται δηλαδή για περίπτωση απόκτησης του προϊόντος της συλλογής αυτής από τυχαίο γεγονός ή πράξη που συνέβη μια μόνο φορά (απόκτηση από κληρονομιά κλπ), το χρηματικό ποσό που θα λάβει ο υπόψη συλλέκτης από την πώληση των πιο πάνω ειδών συλλογής είχε χαρακτηριστεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2238/94. Επίσης, έχει γίνει δεκτό ότι φορολογούμενος που κατέχει από τα παιδικά του χρόνια μια μεγάλης αξίας συλλογή γραμματοσήμων και προέβη σε πολλαπλές τμηματικές πωλήσεις της συλλογής αυτής, αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. εφόσον αυτή η συλλογή γραμματοσήμων

αποτελεί προϊόν δικής του πολύχρονης προσπάθειας και έχει προβεί σε περισσότερες από μια πωλήσεις γραμματοσήμων.

5. Επιπρόσθετα, με το/19.7.1995 έγγραφο έχει γίνει δεκτό ότι ο φορολογούμενος έχει προβεί σε περισσότερες από μια πωλήσεις ιδιωτικής συλλογής, αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

6. Είναι σαφές ότι η συχνότητα των πωλήσεων μέρους μιας συλλογής γραμματοσήμων παίζει καθοριστικό ρόλο για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει ως εισόδημα από επιχειρηματική πλέον δραστηριότητα (αρ. 21 του Ν.4173/2013). Πολλαπλές πωλήσεις στοιχειοθετούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

7. Επιπρόσθετα σύμφωνα με την ανωτέρω θέση είναι σαφές ότι με τη πώληση συλλογής γραμματοσήμων προκύπτει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον η συλλογή αυτή είναι προϊόν πολύχρονης προσπάθειας και διενέργειας διαφόρων εργασιών από μέρους του συλλέκτη και δεν αποκτάται από τυχαίο γεγονός ή πράξη που συνέβη μια μόνο φορά (απόκτηση από κληρονομιά κλπ).

8. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι το εισόδημα που προκύπτει από την πώληση συλλογής γραμματοσήμων αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθόσον η απόκτηση της συλλογής αυτής δεν προκύπτει από μεμονωμένη ενέργεια (π.χ. κληρονομιά) και η πώλησή της πραγματοποιείται με πολλαπλές επιμέρους (τμηματικές) πωλήσεις. Το ίδιο βέβαια ισχύει και στην περίπτωση πώλησης πολλαπλών (ξέχωρων) συλλογών του ιδίου αντικειμένου. Είναι σαφές ότι όλα τα ανωτέρω θέματα υπόκεινται τη ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων ασκούσε εν τοις πράγμασι επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, καθόσον προέβη εντός της χώρας σε επαναλαμβανόμενες συναλλαγές, ήτοι αγορές και πωλήσεις ρολογιών μεγάλης αξίας. Ειδικότερα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του (τραπεζικά δεδομένα αλλά και τις πληροφορίες που άντλησε από επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα που συναλλάχθηκαν μαζί του στην ημεδαπή), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη από επαγγελματική δραστηριότητα, αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων τα ποσά που αφορούσαν αγορές ρολογιών, αφού πρώτα έγινε αφαίρεση του ΦΠΑ (24%) που του είχε επιστραφεί σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1338/1996. Όσον αφορά, δε, τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ενήργησε ως συλλέκτης ρολογιών, αυτός αλυσίτελως προβάλλεται, καθώς κατά τα ελεγχόμενα έτη διαπιστώθηκε ότι προέβη σε συστηματική διενέργεια πράξεων (πολλαπλές αγορές και πωλήσεις ρολογιών), γεγονός που, σύμφωνα με τις κείμενες προαναφερθείσες διατάξεις, καθιστά το εισόδημα που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Εξάλλου πάντως, από τα πραγματικά δεδομένα προκύπτει ότι ο προσφεύγων σε καμία περίπτωση δεν ενήργησε ως συλλέκτης ρολογιών, αλλά ως έμπορος, καθώς προέβη στην αγορά του ίδιου τύπου ρολογιού πολλές φορές, όπως ενδεικτικά αναφέρεται στις κάτωθι περιπτώσεις:

A/A	Περιγραφή	Ημ/νία	Παραστ/κό	S/N	Εταιρεία κατασκευής - Τύπος
1		14/1/2020	.....	.....	.....
2		1/7/2020	.....	.....	.....
3		7/7/2020	.....	.....	.....
4		6/11/2020	.....	.....	.....
5		4/1/2021	.....	.....	.....

6	.....	6/12/2021	.....	.....	.....
					
1	.....	12/3/2020	.....	.....	.....
2	.....	7/7/2020	.....	.....	.....
3	.....	8/7/2020	.....	.....	.....
4	.....	28/8/2020	.....	.....	.....
					
1	.....	12/3/2020	.....	.....	.....
2	.....	5/11/2020	.....	.....	.....

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/05/2024 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 11/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμ. /13-05-2024, /13-05-2024, /13-05-2024, /13-05-2024, ... /13-05-2024, /13-05-2024 και /13-05-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

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

Α) Φορολογικό έτος 2020

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	4,06	182.904,06	182.904,06	182.900,00
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,40	60.357,61	60.357,61	60.357,21
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			30.178,61	30.178,61	30.178,61
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,40	90.536,22	90.536,22	90.535,82

(ως η υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		66.720,00	66.720,00	66.720,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		16.012,80	16.012,80	16.012,80
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		16.012,80	16.012,80	16.012,80
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		8.006,40	8.006,40	8.006,40
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		24.019,20	24.019,20	24.019,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

• **Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1α ν. 5104/2024:** **100,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

• **Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 ν. 5104/2024:** **2.500,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Β) Φορολογικό έτος 2020

• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	3,13	1.671.552,07	1.671.552,07	1.671.548,94
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		704.528,62	704.528,62	704.528,62
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			352.264,31	352.264,31	352.264,31
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		0,00	1.056.792,93	1.056.792,93	1.056.792,93

(ως η υπ' αριθμ./13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		1.842.894,00	1.842.894,00	1.842.894,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		442.294,56	442.294,56	442.294,56
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		442.294,56	442.294,56	442.294,56
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		221.147,28	221.147,28	221.147,28
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		663.441,84	663.441,84	663.441,84
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

- Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 ν. 5104/2024: 2.500,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθμ. /13-05-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.