



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-12-2024

Αριθμός απόφασης:2688

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39, Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail :ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024-ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14434 (ELENXIS 4621986) ενδικοφανή προσφυγή του «Ιγνατιάδη Δημητρίου του Κωνσταντίνου», με Α.Φ.Μ. 144906517, κατοίκου Στουτγάρδης Γερμανίας, επί της οδού Schonbuhlstr 60, Deutschland, κατά της με αριθμό 610/25.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 06-08-2024 έκθεση απόψεων, του προϊσταμένου 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14434 (ELENXIS 4621986) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και του προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. **610/25.06.2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 37.220,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 18.610,00€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 6.621,00€, ήτοι **συνολικά ποσό 62.451,00€**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 25-06-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων, του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), σε εκτέλεση της με αριθμό 1998/0/9875/20-11-2023 εντολής μερικού ελέγχου φορολογικού έτους 2022 (εισοδήματα 1.1.-31.12.2022), κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου για επιστροφή Φ.Π.Α. στην επιχείρηση «ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ ΣΤΕΝΓΚΕΛ Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ. 801880508, της οποίας ο προσφεύγων αποτέλεσε μέλος και διαχειριστής. Από τη διενέργεια ελέγχου στην ανωτέρω νομική οντότητα, διαπιστώθηκε η **ολοσχερής καταβολή με μετρητά** του Εταιρικού Κεφαλαίου της, ύψους 200.000,00€, διαιρούμενο σε 200 εταιρικά μερίδια, αξίας εκάστου 1.000,00€, κατά την ημερομηνία της νομότυπης σύστασής της, την 20-07-2022, από τους εταίρους α) STENGEL JOSEF LEONHARD και β) ΙΓΝΑΤΙΑΔΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, με αναλογία σε κάθε εταίρο εκατό (100) μεριδίων, ήτοι ποσού καταβολής εκάστου εταίρου 100.000,00€, κατά το φορολογικό έτος 2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι, «**η φορολογική αρχή δεν απέδειξε πλήρως ότι πράγματι καταβλήθηκε το ποσό των 100.000€ από τον ίδιο ως κεφάλαιο στην εταιρία με την επωνυμία «ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ ΣΤΕΝΓΚΕΛ Ι.Κ.Ε.», με Α.Φ.Μ. 801880508**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση 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 χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδεδιγμένες 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23 του Ν. 4987/2022** προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «**Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της**

εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: « 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, 0λ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του

διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων».

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Υποκείμενα του φόρου. 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει

τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Επειδή, στο άρθρο 4. «Φορολογική κατοικία» του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) ορίζεται ότι: «Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. 2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. 2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. 4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής: α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Επειδή, στο άρθρο 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α)ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης...».

Επειδή, στο άρθρο 30 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) ορίζεται ότι: 1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. Το συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα».

Επειδή, στο άρθρο 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά

καταβάλλονται για: α) β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν».

Επειδή, στο άρθρο 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) ορίζεται ότι: « 1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξιαμεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή[...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. {...} 4. Οι φορολογούμενοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στο άρθρο 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές ηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β) Εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση {...} Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας. 2. Με αποφάσεις του Διοικητή ορίζονται: α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων, β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής, γ) ο τρόπος υποβολής, δ) ο τρόπος με τον οποίο αυτή υπογράφεται...».

Επειδή, από τη θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, την 25-06-2024 και τα στοιχεία του φακέλου, της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι: «ο προσφεύγων κατέβαλε, κατά το φορολογικό έτος 2022, το ποσό των 100.000,00€, που αφορά στο 50% των εταιρικών μεριδίων, για τη σύσταση της εταιρίας «ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ ΣΤΕΝΓΚΕΛ Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ 801880508. Καθώς δεν έχει υποβληθεί Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος από τον ίδιο κατά το έτος αυτό αλλά ούτε και κατά τα προηγούμενα έτη, δεν προκύπτει η δυνατότητα σχηματισμού εισοδήματος ώστε να δικαιολογηθεί η προέλευση των χρημάτων που καταβλήθηκαν. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματός του σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία και συγκεκριμένα από το «ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΣΥΣΤΑΣΗΣ της ΕΤΑΙΡΙΑΣ», με την επωνυμία «ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ ΣΤΕΝΓΚΕΛ Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ 801880508, στο Άρθρο 5 του οποίου ορίζεται ότι: «ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ – ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΜΕΡΙΔΙΑ – ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ. Το κεφάλαιο της εταιρείας ορίζεται σε 200.000,00 ευρώ που διαιρείται σε 200 εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών, ονομαστικής αξίας 1.000,00 ευρώ το καθένα και

βεβαιώνεται από τους συμβαλλόμενους στο παρόν εταίρους ότι είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την σύσταση της εταιρείας. Ο συνολικός αριθμός των εταιρικών μεριδίων της εταιρείας ανέρχεται στα 200 μερίδια, ονομαστικής αξίας 1.000,00 ευρώ έκαστου, τα οποία αντιστοιχούν σε 200 μερίδια κεφαλαιακών εισφορών, μηδέν (0) μερίδια εξωκεφαλαιακών εισφορών και σε μηδέν (0) εταιρικά μερίδια εγγυητικών εισφορών. Τα παραπάνω εταιρικά μερίδια παριστούν εισφορές των εταίρων ως εξής: Α. ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ- Α1. Χρηματικές Καταβολές. 1. Ο «JOSEF LEONHARD STANGEL», κάτοικος «ELLWANGEN», επί της οδού FREIGASSE, αρ. 25, κάτοχος Δ.Α.Τ. L8P7XFH6H, Α.Φ.Μ. 181073400, ελεύθερος επαγγελματίας, υπηκοότητας «Γερμανικής», κατέβαλε 100.000,00 ευρώ μετρητά και έλαβε 100 εταιρικά μερίδια, ονομαστικής αξίας 1.000,00 ευρώ έκαστο. 2. Ο «ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ του ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ και της ΕΛΕΝΗΣ», κάτοικος «ΕΥΟΣΜΟΥ», επί της οδού «ΚΟΥΝΤΟΥΡΙΩΤΟΥ», αρ. 45, κάτοχος Δ.Α.Τ. AZ308215, Α.Φ.Μ. 144906517, ελεύθερος επαγγελματίας, υπηκοότητας «Ελληνικής», κατέβαλε 100.000,00 ευρώ μετρητά και έλαβε 100 εταιρικά μερίδια, ονομαστικής αξίας 1.000,00 ευρώ έκαστο».

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται ότι: «το ποσό συμμετοχής του στο «Εταιρικό Κεφάλαιο», ύψους 100.000,00€, δεν καταβλήθηκε από τον ίδιο, λόγω οικονομικών του αδυναμιών, αλλά από τον άλλο εταίρο «JOSEF LEONHARD STANGEL», στις 05-10-2022, ο οποίος κατέβαλε συνολικά ποσό 170.000,00€. Παρόλα αυτά δεν μπόρεσε να ανταπεξέλθει οικονομικά και στις 15-11-2022 αποφασίσαν να του μεταβιβάσει το 45% του ποσοστού του με σκοπο την μεταξύ τους οικονομική διευθέτηση. Συνεπώς, μεταβίβασε τα 90 εταιρικά του μερίδια και το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία ήταν 10 εταιρικά μερίδια, συνολικής αξίας 10.000,00€. Ακολούθως, προσκομίζει τρίμηνη κίνηση του λογαριασμού όψεως που τηρείται από την εταιρία στην τράπεζα «ΠΕΙΡΑΙΩΣ» για το διάστημα από 05.10.2022 ως 05.12.2022, επικαλούμενος πως έμβασμα 170.000 ευρώ, την 05-12-2022, αφορά την καταβολή του κεφαλαίου σύστασης από τον εταίρο «STANGEL JOSEF LEONHARD». Περαιτέρω, προβάλλει ότι κατέβαλε, ως κεφάλαιο το ποσό των 47.500,00€, το οποίο διέθετε από τους γονείς του με τη μορφή δωρεάς σε προσωπικό του λογαριασμό στην Ελλάδα. Ειδικότερα, στις 28-11-2022, έλαβε δωρεά από τη μητέρα του «Ελενα Ιγνατιάδου», ποσού 19.000,00€ και στις 29-11-2022, έλαβε δωρεά από τον πατέρα του «Κωνσταντίνο Ιγνατιάδη», ποσού 30.000,00€».

Επειδή, από το συστατικό έγγραφο του νομικού προσώπου με την επωνυμία «ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ ΣΤΕΝΓΚΕΛ Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ 801880508 και στο Άρθρο 5 ορίζεται ότι, το κεφάλαιο της εταιρείας, ποσού 200.000,00 ευρώ, διαιρείται σε 200 εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών, ονομαστικής αξίας 1.000,00 ευρώ το καθένα και βεβαιώνεται από τους συμβαλλόμενους στο παρόν εταίρους ότι είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την σύσταση της εταιρείας, στις 20-07-2022, ήτοι καλύφθηκε το αρχικό της κεφάλαιο εξ ολοκλήρου από εισφορές των δύο (2) εταίρων εξ ημισίας, κατά τη σύσταση του νομικού προσώπου και δεν προκύπτει θέμα μεταγενέστερων εισφορών για τη συγκρότηση αυτού.

Επειδή, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας του (διπλογραφικά τηρούμενα βιβλία –ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο- και φορολογικά στοιχεία, με έκδοση σχετικού δικαιολογητικού), ώστε να τεκμηριώσει ότι, η καταβολή σε λογαριασμό όψεως του νομικού προσώπου στην «Τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ», ποσού 170.000,00€, την 05-12-2022, από τον εταίρο «STANGEL JOSEF LEONHARD», αφορούσε την καταβολή του «οφειλόμενου κεφαλαίου εταιρικών μεριδίων» της συσταθείσας εταιρείας, την 20-07-2022, ήτοι αφορούσε μεταγενέστερες εισφορές του».

Επειδή, ακολούθως, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας του (διπλογραφικά τηρούμενα βιβλία –ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο- και φορολογικά στοιχεία, με έκδοση σχετικού δικαιολογητικού), ώστε να τεκμηριώσει ότι, οι δωρεές χρηματικών ποσών, από τη μητέρα του «Ελενα Ιγνατιάδου», στις 28-11-2022, ύψους 19.000,00€ και από τον πατέρα του «Κωνσταντίνο Ιγνατιάδη», στις 29-11-2022, ποσού 30.000,00€, ήτοι συνολικού ποσού 49.000,00€, αφορούσαν την καταβολή του «οφειλόμενου κεφαλαίου του εταιρικών μεριδίων», ποσού 47.500,00€, ενώ δεν υπάρχει και συνάφεια μεταξύ των ποσών αυτών.

Επειδή, περαιτέρω, δεν υπάρχει αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των ποσών, 170.000,00€, που κατέθεσε ο εταίρος «STENGEL JOSEF LEONHARD», την 05-12-2022, για την καταβολή του «οφειλόμενου κεφαλαίου εταιρικών μεριδίων» της συσταθείσας εταιρείας, την 20-07-2022 και 47.500,00€, που εισέφερε ο προσφεύγων, χωρίς να αναφέρει την ακριβή ημερομηνία, αποδεικνύοντας από τα διπλογραφικά τηρούμενα αρχεία της νομικής οντότητας, ήτοι συνόλου αυτών 217.500,00€, ενώ το αρχικό εταιρικό κεφάλαιο της εταιρείας ανήρχετο σε 200.000,00€, κατά τη σύστασή της και δεν επαληθεύτηκε μετέπειτα αύξηση αυτού.

Επειδή, διαπιστώθηκε, ανακολουθία μεταξύ των ισχυρισμών του προσφεύγοντα αναφορικά, αναφορικά με την ημερομηνία και το ποσό κάλυψης του εταιρικού του κεφαλαίου στην συσταθείσα νομική οντότητα, την 20-07-2022, με την επωνυμία «ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ ΣΤΕΝΓΚΕΛ Ι.Κ.Ε.» και ΑΦΜ 801880508, όπως επίσης και «μη προσκόμιση» κανενός αποδεικτικού στοιχείου από τα λογιστικά αρχεία (διπλογραφικά τηρούμενα βιβλία) της εταιρείας του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 25-06-2024, θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής, φορολογικού έτους 2022, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη, της από 29-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14434 (ELENXIS 4621986) ενδικοφανούς προσφυγής του «Ιγνατιάδη Δημητρίου του Κωνσταντίνου», με Α.Φ.Μ. 144906517, κατοίκου Στουτγάρδης Γερμανίας, επί της οδού Schonbuhlstr 60, Deutschland,, ήτοι την επικύρωση της με αριθμό, 610/25.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: Επί της με αριθμό 610/25.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022.

Φορολογικό έτος 2022		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	0,00	103.000,00	103.000,00	103.000,00
	Της συζύγου				
Χρεωστικό ποσό			37.220,00	37.220,00	37.220,00
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Ν. 4987/2022			18.610,00	18.610,00	18.610,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.621,00	6.621,00	6.621,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή			62.451,00	62.451,00	62.451,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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