



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1198

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

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

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

δ. 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 ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία απόέκθεση μερικού ελέγχου βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.5104/2024.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Τα με αριθμό πρωτ.Συμπληρωματικά Υπομνήματα του προσφεύγοντος.

8. Την υπ' αριθ.Απόφαση παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης από τη Δ.Ε.Δ. και την υπ' αριθ.Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
9. Την από έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης.
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 911.593,15 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 455.796,58 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 276.240,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.643.630,08 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου βάσει του ν.4172/2013 και του ν.5104/2024, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής μερικού απομακρυσμένου ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠέγγραφο της Δ.Ε.Ο.Ε. με συνημμένη τη με ημερομηνία θεώρησης Πορισματική Έκθεση (σχετ.) της ίδιας Διεύθυνσης, αναφορικά με το προσφεύγον φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει δηλωμένα ως κύρια δραστηριότητα στο μητρώο του taxisnet τον κωδικόμε περιγραφή

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος αναφορικά με τον προσφεύγοντα συνοψίζονται ως ακολούθως:

1. Από το Σ.Μ.Τ.Λ. διαπιστώθηκε ότι είναι δικαιούχος σε ογδόντα πέντε (85) ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς (οι 68 είναι κοινοί με συγγενικό του πρόσωπο) οι οποίοι παρουσίασαν κινήσεις κατά το χρονικό διάστημα 2010 - 2019.
2. Συμμετέχει στη διοίκηση της εταιρίας με την επωνυμία, με την ιδιότητα του μέλους του Δ.Σ. από την 01/07/2019.
3. Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και την ανάλυση των εισερχόμενων εμβασμάτων / καταθέσεων μετρητών για το φορολογικό έτος 2019 προέκυψαν 46 πιστώσεις (αξίας εκάστης άνω των 1.500,00 ευρώ) συνολικού ύψους 286.635,28 ευρώ, για τις οποίες αναζητήθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους. Βάσει των απαντητικών υπομνημάτων του προσφεύγοντος αιτιολογήθηκε το μεγαλύτερο μέρος αυτών ενώ για πιστώσεις συνολικού ύψους 12.403,49 ευρώ δε διευκρινίστηκε η προέλευσή τους με συνέπεια να θεωρηθούν προσάξηση περιουσίας.

3. Στο πλαίσιο ελέγχου της εταιρίαςαπό τη Δ.Ε.Ο.Ε. έγινε αίτημα προς την Τράπεζα για παροχή στοιχείων, αναφορικά με εισερχόμενο έμβασμα ποσού 2.750.000,00 ευρώ, την 30/05/2019, στον υπ' αριθ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας με δικαιούχο την εν λόγω εταιρία, επί του οποίου η Τράπεζα απάντησε τα εξής:
 «Σε απάντηση του από εγγράφου σας με αριθ. Πρωτ. ΕΜΠ, κατόπιν έρευνας στα αρχεία της Τράπεζας, αποστέλλουμε αρχείο excel, με τα στοιχεία του εμβάσματος που μας ζητήσατε και φωτοτυπίες εγγράφων που έχει προσκομίσει η εταιρία».
 Τα επισυναπτόμενα της ως άνω απάντησης της Τράπεζας και οι λεπτομέρειες αυτών, όπως αποτυπώνονται στις σελίδες 43 - 44 της Πορισματικής Έκθεσης της Δ.Ε.Ο.Ε. είναι τα εξής:

«Α) Αναφορικά με την νομική οντότητα με στοιχεία:

Επωνυμία

Είδος Ν.Π
κύρια Δραστηριότητα
Εδρα
Ημ/νία Έναρξης

A1) Σχετικά με την Αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της εταιρείας με επωνυμία

- Πρακτικό Έκτακτης Αυτόκλητης Καθολικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία με ημερομηνία 23/5/19 (σελ. 6).

Θέμα της Γενικής Συνέλευσης ήταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά είκοσι πέντε χιλιάδες ευρώ (25.000,00€), μέσω της συμμετοχής νέου επενδυτή και με παραίτηση των παλιών μετόχων του δικαιώματος προτίμησης στην αύξηση. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αφορούσε την έκδοση 2.500 νέων μετοχών, με ονομαστική τιμή 10,00€ ανά μετοχή και τιμή διάθεσης σε 1.100,00€, ανά νέα μετοχή, με ταυτόχρονη αύξηση του αποθεματικού υπέρ το άρτιο. Όπως αναφέρεται στην σελ. 2 του ανωτέρω πρακτικού νέος επενδυτής είναι η εταιρεία, που εδρεύει στην 2. Μετά την ανωτέρω αποφασισθείσα αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας θα ανέρχεται σε πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000,00), διαιρούμενο σε πέντε χιλιάδες (5.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας 10,00€ εκάστης. **Το γινόμενο των 2.500 νέων μετοχών επί την τιμή διάθεσης των 1.100,00€ ανά μετοχή, συνολικού ύψους 2.750.000,00€, εμβάστηκε στις 30.05.2019, από τραπεζικό λογαριασμό, στην που ανήκει στηνσε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό που ανήκει στην ημεδαπή εταιρεία**

- Η υπ' αριθμό πρωτοκόλλουΑίτηση καταχώρισης απόφασης για την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας προς το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.)

Με την Αίτηση αυτή δηλώνεται ως νέο κεφάλαιο της εταιρείας το ποσό των 50.000,00€, με πλήθος κοινών ονομαστικών μετοχών 5.000, και ορισθείσα ονομαστική αξία κάθε μετοχής σε ποσό 10,00€.

A2) Σχετικά με την μεταφορά ποσού 2.750.000,00€ από την στην Ελλάδα, για την συμμετοχή τηςστην Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της ημεδαπής εταιρείας

Εκτύπωση αρχείου Excel, από το οποίο προκύπτει ότι στις 30/5/19 μεταφέρθηκε ποσό 2.750.000,00€ από τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρείται στην τράπεζα, στον υπ' αριθ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό, που τηρείται στην Τράπεζας Δικαιούχος του αλλοδαπού τραπεζικού λογαριασμού και εντολέας του εμβάσματος, είναι η εταιρεία με επωνυμία Δικαιούχος του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αποδέκτης του εμβάσματος, στην τράπεζα, είναι η Η συναλλαγή έλαβε ID συναλλαγής

B) Αναφορικά με την εταιρεία με επωνυμία με έδρα την, που φέρεται να συμμετέχει στην Α.Μ.Κ. της ημεδαπής, διαβιβάστηκαν τα ακόλουθα:

-(πιστοποιητικό σύστασης) της εταιρείας, εκδοθέν με ημερομηνία 30.04.2019, από την Το ανωτέρω έγγραφο προσκομίστηκε στην Αγγλική και σε απλή μετάφραση στην Ελληνική. Με το έγγραφο αυτό πιστοποιείται η σύσταση, στηντης, με ημερομηνία 30.4.2019, της εταιρίας με επωνυμία, με αριθμό μητρώου

- (πιστοποιητικό), εκδοθέν από την, με ημερομηνία εκδόσεως 30/04/2019, το οποίο προσκομίστηκε στην Αγγλική. Με το έγγραφο αυτό πιστοποιείται ως έδρα της συσταθείσας με αριθμό μητρώου εταιρείας, με επωνυμία, επί της οδού

- (πιστοποιητικό), εκδοθέν από την, με ημερομηνία εκδόσεως 30/04/2019, το οποίο προσκομίστηκε στην Αγγλική. Με το έγγραφο αυτό πιστοποιείται ως Director (Διευθυντής) της εταιρείας με επωνυμία και αριθμό μητρώου, ο κ., κάτοικος και ως Secretary (Γραμματέας) ο κ. με διεύθυνση την έδρα της εταιρίας.

- (πιστοποιητικό), εκδοθέν από την, με ημερομηνία εκδόσεως 30/04/2019, το οποίο προσκομίστηκε στην Αγγλική. Με το έγγραφο αυτό πιστοποιείται ως μοναδικός μέτοχος της εταιρείας με επωνυμία, η εταιρεία με επωνυμία, με διεύθυνση Το μετοχικό κεφάλαιο της ορίζεται στο ποσό των 1.000€ και διαιρείται σε 1.000 μετοχές, με τιμή 1,00€ ανά μετοχή.

- Γραπτή απόφαση της κυπριακής εταιρείας με επωνυμία, η οποία δεν φέρει σφραγίδα της εταιρείας, υπογράφεται με ημερομηνία 27.05.2019, από τον(Πρόεδρο) κ., και η οποία προσκομίστηκε στην Αγγλική, χωρίς επίσημη μετάφραση. Τίτλος εγγράφου Με αυτή την γραπτή απόφαση, του μοναδικού Διευθυντή της κ. εγκρίνεται η συμμετοχή της, στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, με εισφορά ποσού 2.750.000,00€, και ο ίδιος εξουσιοδοτείται να υπογράψει, για λογαριασμό της, όλες τις συμφωνίες και έγγραφα, για την εκτέλεση της απόφασης αυτής και μεταφοράς του εισφερθέντος ποσού στην ημεδαπή εταιρεία.

Γ) Σχετικά με συναφθείσα σύμβαση δανείου ύψους 2.750.000,00€, με συμβαλλόμενα μέρη την εταιρεία με επωνυμία (δανειστής), με έδρα την και την εταιρεία(οφειλέτης) και έδρα την, διαβιβάστηκαν:

- Αντίγραφο ιδιωτικού εγγράφου με τίτλο, με ημερομηνία σύναψης 20/05/2019, το οποίο προσκομίστηκε στην Αγγλική, χωρίς επίσημη μετάφραση. Με το έγγραφο αυτό δηλώνεται κατ' αρχήν πως η, με έδρα την, είναι ο αποκλειστικός μέτοχος της, με έδρα την Το έγγραφο φέρει υπογραφές του ελεγχόμενου κ., τόσο ως διευθυντή της εταιρείας, με έδρα την

....., όσο και ως διευθυντή της εταιρείας, με έδρα την Σύμφωνα με τους όρους του δανείου η εταιρεία (δανειστής) συμφώνησε να χορηγήσει άτοκο δάνειο στην δεύτερη των συμβαλλομένων και δανειολήπτρια εταιρεία με επωνυμία, χρηματικού ποσού 2.750.000,00€, για τους σκοπούς λειτουργίας της δανειζόμενης επιχείρησης. Από το περιεχόμενο του ιδιωτικού συμφωνητικού σύναψης δανείου δεν προκύπτουν σημαντικά στοιχεία της δανειακής σύμβασης όπως ο τόπος υπογραφής της σύμβασης, ο αριθμός και η περιοδικότητα των δόσεων αποπληρωμής και επιπλέον όροι όπως ποινικές ρητρες σε περίπτωση που ο οφειλέτης καταστεί υπερήμερος ως προς την αποπληρωμή του.

- Γραπτή απόφαση της με επωνυμία, η οποία δεν φέρει σφραγίδα της εταιρείας, υπογράφεται με ημερομηνία 20.05.2019, από τον (Πρόεδρο) κ., και η οποία προσκομίστηκε στην Αγγλική. Τίτλος εγγράφου Με αυτή την γραπτή απόφαση, του μοναδικού Διευθυντή της κ., εγκρίνεται η σύναψη σύμβασης δανείου ύψους 2.750.000,00€, σύμφωνα με τους όρους που αυτή περιέχει.

Δ) Σχετικά με την μεταφορά ποσού 2.750.000,00€ από τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρείται στην στην στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρείται στην τράπεζα στην

- Επιστολή της προς την Με το έγγραφο αυτό δηλώνεται ότι η εν λόγω εταιρεία είναι ο δικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού και ζητείται η χρέωση του με 2.750.000,00€ προκειμένου το ποσό αυτό να μεταφερθεί στον τηρούμενο λογαριασμό στην με στοιχεία, του οποίου πραγματικός ιδιοκτήτης (beneficiary) δηλώνεται η Το έγγραφο έχει ημερομηνία 27/4/19 και φέρει ανώνυμη υπογραφή, η οποία μακροσκοπικά προσομοιάζει με τις υπογραφές του ελεγχόμενου κ., όπως αυτές φέρονται σε άλλα έγγραφα που συνυποβάλλονται. Το έγγραφο είναι στην Αγγλική και έχει σύνολο σελίδων 1. Πρόκειται για τον τραπεζικό λογαριασμό από τον οποίο στις 30/5/29 απεστάλησαν 2.750.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, προκειμένου να γίνει η

4. Σχετικά με την ως άνω μεταφορά των 2.750.000,00 ευρώ σε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία η Δ.Ε.Ο.Ε. διαπίστωσε τα κάτωθι, όπως αποτυπώνονται στην οικεία Πορισματική Έκθεση:

«Εξωχώρια νομικά πρόσωπα και ιδιοκτησία τους

Από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος, καταλήγει στα εξής. Ο ελεγχόμενος με το υπ' αριθμό υπόμνημά του μας αναφέρει ότι δεν συμμετέχει σε καμία εξωχώρια εταιρεία για τις χρήσεις 2016 – 2019, Παρ' όλα αυτά σύμφωνα με τα επισυναπτόμενα έγγραφα ο ελεγχόμενος είναι ο πραγματικός δικαιούχος νομικού προσώπου με έδρα στην με επωνυμία Η εταιρεία αυτή είναι ο μοναδικός μέτοχος νομικού προσώπου με έδρα στην της με επωνυμία, γεγονός που τον καθιστά πραγματικό δικαιούχο και αυτού του δεύτερου νομικού προσώπου με έδρα στο εξωτερικό.

Η διαδρομή των κεφαλαίων

Μέσα από μια σειρά εταιρικών συμφωνιών το χρηματικό ποσό των 2.750.000,00€ εκκινώντας από τραπεζικό λογαριασμό κατέληξε, μέσω, σε τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, η μητρική φέρεται να δάνεισε στην θυγατρική της

..... τα 2.750.000,00€ με τα οποία η τελευταία συμμετείχε στην Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της Τα χρήματα διακινήθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην σε λογαριασμό που τηρούσε στην που η και στην συνέχεια σε λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα

Ο έλεγχος σημειώνει ότι η Δανειακή Σύμβαση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιριών και δεν έχει βεβαία ημερομηνία, φέρει τις υπογραφές του ελεγχόμενου ως εκπρόσωπου και των δυο μερών και είναι στην Αγγλική χωρίς σφραγίδα Apostille. Τέλος η ημερομηνία μεταφοράς των χρημάτων από τον λογαριασμό της μητρικής σε αυτόν της θυγατρικής έγινε σε χρόνο προγενέστερο της σύνταξης και υπογραφής της σχετικής Δανειακής Σύμβασης.

Από το σύνολο των εκτεθέντων ο έλεγχος καταλήγει ότι το ποσό των 2.750.000,00€ ανήκει στον ελεγχόμενο κ. Ο ελεγχόμενος δημιούργησε δίκτυο νομικών προσώπων, που εκτείνεται σε δυο ηπείρους (Αφρική και Ευρώπη) των οποίων ο πραγματικός δικαιούχος (.....) ήταν ο ίδιος. Μέσω αυτών των νομικών προσώπων έγινε δικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε δυο χώρες (.....),

Από τον διασταυρωτικό έλεγχο που έγινε προκύπτει πως το σύνολο των διαθέσιμων του ελεγχόμενου την δεκαετία πριν την μεταφορά του ποσού των 2.750.000,00€, όπως αυτά δηλώθηκαν στις ετήσιες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος που ο ίδιος υπέβαλε, είναι κατά πολύ μικρότερα από το ποσό αυτό. Προς διευκόλυνση Σας, ακολουθεί ο πίνακας με τα έσοδα /εισοδήματα, τα έξοδα και τα τελικά διαθέσιμα του ελεγχόμενου ανά χρήση. [Παρατίθεται πίνακας υπολογισμού του συνολικού ποσού διαθεσίμων για το διάστημα 2010 - 2019, το οποίο ανέρχεται σε 1.218.822,17 ευρώ] Ο ελεγχόμενος κάνοντας χρήση των παραπάνω επιχειρηματικών και τραπεζικών σχημάτων, επιχείρησε την νομιμοποίηση του ποσού των 2.750.000,00€, αγνώστου προελεύσεως, μέσω της συμμετοχής μιας από τις εταιρίες του στην Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της

Ο έλεγχος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., με βάση τα πορίσματα της με ημερομηνία θεώρησης Πορισματικής Έκθεσης της Δ.Ε.Ο.Ε., κοινοποίησε - ως όφειλε - στον προσφεύγοντα, εντός μηνός από τη διαβίβασή της, το με αριθμό Σ.Δ.Ε. με τον σχετικό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τον οποίο προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή λόγω υπολογισμού διαφοράς εισοδήματος ύψους 2.762.403,49 ευρώ (12.403,49 ευρώ από μη αιτιολογημένες πιστώσεις και 2.750.000,00 ευρώ από μεταφορά σε ημεδαπό τραπεζικό λ/σμό της) που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας, φορολογητέα κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Με το από 12/08/2024 απαντητικό υπόμνημα ο προσφεύγων εξέφρασε τις αντιρρήσεις του επί του ως άνω Σ.Δ.Ε., μέσω πληρεξουσίου δικηγόρου.

Συγκεκριμένα με το εν λόγω απαντητικό υπόμνημα ο προσφεύγων υποστήριξε ότι:

α) δεν είναι ο πραγματικός δικαιούχος των εταιριών με έδρα τη και με έδρα την και κατά συνέπεια ούτε της εταιρίας κατονομάζοντας παράλληλα τρίτο πρόσωπο ως δικαιούχο των αλλοδαπών εταιριών, ενώ έκανε ιδιαίτερη μνεία στο γεγονός ότι υπογράφει σε όλα τα διαβιβασθέντα από την έγγραφα Τράπεζα έγγραφα με την ιδιότητα του Director (Διευθυντή) ή (Προέδρου),

β) λειτούργησε ως εξουσιοδοτημένο πρόσωπο του πραγματικού δικαιούχου, για τη διεκπεραίωση της συναλλαγής των 2.750.000,00 ευρώ,
γ) με βάση έγγραφο που έχει στην κατοχή του, το ποσό των 2.750.000,00 ευρώ προήλθε από μέρος που εισέπραξε η αλλοδαπή εταιρία με έδρα τη από την εταιρία με έδρα επίσης τη, στην οποία είναι μέτοχος, μετά την πώληση πλοίου, προσκομίζοντας φωτοαντίγραφο πλοίου με όνομα και αριθμό, το οποίο ανήκε σε φερόμενη εταιρία με την επωνυμία και μεταβιβάστηκε σε φερόμενη εταιρία με την επωνυμία και προσκόμισε επιπλέον απόσπασμα αντιγράφου κίνησης του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας της, με δικαιούχο την εταιρία, από το οποίο προκύπτει πίστωση ποσού 2.750.000,00 ευρώ την 27/05/2019 από την εταιρία και χρέωση του ίδιου ποσού την 30/05/2019, με μεταφορά αυτού στην εταιρία

Ακολούθως το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέστειλε με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ έγγραφο στη Δ.Ε.Ο.Ε. το από 12/08/2024 απαντητικό υπόμνημα επί του Σ.Δ.Ε. του προσφεύγοντος προκειμένου να το αξιολογήσει και να πάρει θέση επί των προβαλλόμενων ισχυρισμών του.

Η Δ.Ε.Ο.Ε., αφού έλαβε γνώση του ως άνω απαντητικού υπομνήματος συνέταξε Έκθεση Απόψεων προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε αντίκρουση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, στην οποία αναφέρεται αυτολεξεί:

«Ο ελεγχόμενος προσκόμισε μια σειρά από έγγραφα εξωχώριας εταιρίας τα οποία στερούνται κρατικής σφραγίδας και βεβαίας ημερομηνίας, σύμφωνα με τα οποία πουλήθηκε ένα καράβι και μέρος του τιμήματος αποδόθηκε στην με έδρα την Επίσης προσκόμισε ένα extrait της στο οποίο αναγράφεται η εισροή και η εκροή ποσού 2.750.000,00€. Τέλος, προσκόμισε θεωρημένη την έναρξη της με έδρα την με κρατική σφραγίδα και βεβαία ημερομηνία.

Κατά τον ελεγχόμενο ο ρόλος του στις με έδρα την και με έδρα την είναι αυτός του υψηλόβαθμου στελέχους ενώ στην Ελλάδα είναι «απλό» μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου.

Δεν στοιχειοθετήθηκε με επάρκεια η υποστηριζόμενη από τον ελεγχόμενο, ιδιότητα του ως μόνο Director (Διευθυντή) ή (Πρόεδρος) των εμπλεκόμενων νομικών προσώπων. Σε κανένα από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν δεν αναφέρονται λεπτομέρειες σχετικά με τον διορισμό του στις εν λόγω θέσεις, λ.χ. ημερομηνία ανάληψης καθηκόντων, αμοιβές / έξοδα παράστασης, λήξη θητείας κ.α. Επιπρόσθετα, ο ελεγχόμενος είναι γνωστός για την ιδιότητα του ως, ιδιότητα που απέχει παρασάγγας από αυτήν του Director (Διευθυντή) ή (Πρόεδρος) νομικών προσώπων και δει εξωχώριων. Κατά πάγια τακτική δε, στην διοίκηση των εξωχώριων εταιριών παίρνουν μέρος είτε εξειδικευμένοι εντεταλμένοι επαγγελματίες, συνήθως δικηγόροι, είτε οι ίδιοι οι ιδιοκτήτες τους.

Αντίθετα, η κατοχή του τίτλου ιδιοκτησίας της με έδρα την, αποδεικνύει την ιδιοκτησιακή σχέση του ελεγχόμενου με την εν λόγω εξωχώρια εταιρία. Λόγω δε, της απόλυτης εξουσίας που δίδει ο συγκεκριμένος τίτλος στον φέροντα, δεν παραδίδεται ποτέ από τον ιδιοκτήτη στα διοικητικά στελέχη, τα οποία για την άσκηση των καθηκόντων τους λειτουργούν με εξουσιοδοτήσεις. Ο ελεγχόμενος κατέχει τον τίτλο της εξωχώριας, υποστηρίζει

ότι τον κατέχει μόνο για να την διοικεί και να την εκπροσωπεί πλην όμως δεν προσκομίζει νομιμοποιητικά έγγραφα εκπροσώπησης ή νόμιμης κατοχής του εν λόγω τίτλου, για άλλο λόγο.

[...]

Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε την αναλυτική και πλήρη κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών των με έδρα την με έδρα την ώστε να στοιχειοθετήσει με επάρκεια τους ισχυρισμούς του. Ακόμα και εάν ο έλεγχος δέχονταν ότι ένα ποσό ανώτερο των 2.750.000,00€ εισέρρευσε στους λογαριασμούς της με έδρα την από την πώληση καραβιού, αυτό δεν αποκλείει την εισροή στους ίδιους λογαριασμούς και άλλων μεγάλων ποσών από άλλες άγνωστες πηγές. Αντίστοιχα η εισροή και εκροή του εν λόγω ποσού από τον λογαριασμό της με έδρα την δεν αποκλείει ο συγκεκριμένος λογαριασμός να έγινε δέκτης και άλλων ποσών επίσης αγνώστου προέλευσης.

Είτε ως υψηλόβαθμό στέλεχος των παραπάνω δυο εταιριών, όπως ισχυρίζεται ο ίδιος, είτε ως πραγματικός ιδιοκτήτης τους, όπως έχει καταλήξει ο έλεγχος, ο ελεγχόμενος έχει πρόσβαση στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς. Κατά συνέπεια είναι επιλογή του η μη προσκόμιση της πλήρους και αναλυτικής κίνησης τους ο Ακόμα, δεν προβαίνει σε καμία ρητή δήλωση σχετικά με την ύπαρξη άλλων τραπεζικών λογαριασμών των εξωχώριων νομικών προσώπων, παρά αναφέρεται μόνο στις δυο κινήσεις στην , που ο έλεγχος μας έχει ήδη αποκαλύψει. Η τακτική του αυτή έχει ως αποτέλεσμα την ακύρωση του ελέγχου αφού έτσι γίνεται αδύνατο να πιστοποιηθεί η προέλευση των 2.750.000,00€ τα οποία θα μπορούσαν να προέρχονταν από την πώληση του πλοίου , χωρίς όμως αυτό να έχει αποδειχτεί με βεβαιότητα. Δεν προσκόμισε το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων, κατά συνέπεια δεν γνωρίζουμε εάν τα 2.750.000,00€ είναι τα μόνα χρήματα που εισρέουν τόσο στην τραπεζικό λογαριασμό της όσο και σε αυτόν την

Από την επικοινωνία μας με την Τράπεζα , κατά τον κύριο έλεγχο που προηγήθηκε, μεταξύ άλλων παραλάβαμε το έγγραφο της με έδρα την προς την με το οποίο εντέλλεται η μεταφορά 2.750.000,00€ στην και συγκεκριμένα στον τραπεζικό λογαριασμό της με έδρα την Το έγγραφο αυτό φέρει μια και μόνη υπογραφή, αυτή του ελεγχόμενου.

Η δυνατότητα του ελεγχόμενου να κινεί τον τραπεζικό λογαριασμό της εξωχώριας «μητρικής» με την δική του υπογραφή και μόνο (ως ο) αποδεικνύει χωρίς αμφιβολία ότι η σχέση του με την με έδρα την και κατά συνέπεια με την με έδρα την , είναι ιδιοκτησιακή και όχι διευθυντική όπως διατείνεται στο Υπόμνημα του. Κατά πάγια τακτική των πιστωτικών ιδρυμάτων, σε όλο τον κόσμο, οι εταιρικοί τραπεζικοί λογαριασμοί κινούνται είτε υποχρεωτικά με τις δυο υπογραφές του υπεύθυνου για τα οικονομικά και του ιδιοκτήτη, είτε με την υπογραφή του ιδιοκτήτη και μόνο. Από το έγγραφο που μας χορηγήθηκε από την Τράπεζα, αποδεικνύεται ότι ο τραπεζικός λογαριασμός της με έδρα την τελούσε υπό τον έλεγχο του ελεγχόμενου, αφού τον κινούσε με αποκλειστική υπογραφή του, πράγμα που αποδεικνύει την ιδιοκτησιακή σχέση του ελεγχόμενου με τα δυο εξωχώρια νομικά πρόσωπα.

Τέλος, με απόφαση της Έκτακτης και Αυτόκλητης Καθολικής Συνέλευσης της με ημερομηνία 1/7/2019 εισέρχεται στο Διοικητικό Συμβούλιο ο ελεγχόμενος αλλά και ο κ. επίσης ελεγχόμενο στα πλαίσια της αρχικής Εισαγγελικής Παραγγελίας. Ο από τις 30/10/2019 μέχρι και σήμερα είναι ο Διευθύνων Σύμβουλος της , από το 2016 δε μέχρι και σήμερα είναι Διαχειριστής των

..... και νομικών προσώπων συμφερόντων του ελεγχόμενου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος τοποθετεί στις εταιρίες συμφερόντων του τον κ. πρόσωπο της απολύτου εμπιστοσύνης του, στην θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου. Κρατάει δε για τον εαυτό του την «ελεγκτική» θέση του μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου.

Ειδική μνεία θα πρέπει να γίνει στην εν εξελίξει αλληλογραφία της Υπηρεσίας σας με την Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων, τα στοιχεία που θα προκύψουν από την οποία θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψη κατά την εκτέλεση των σχετικών Εντολών Ελέγχου της Υπηρεσίας σας.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά τα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου με αριθμό πρωτόκολλου ΚΕΦΟΜΕΠ και παραμένει στα συμπεράσματα του σχετικά με την τέλεση του εγκλήματος α) της ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.66 του ν-4174/2013 (Α.170) όπως περιγράφεται με σαφήνεια η αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση της φοροδιαφυγής και β) της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες όπως ορίζουν οι διατάξεις του ν.4557/2018 (Α. 139).»

Αντίστοιχα, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφορικά με το υπόμνημα του προσφεύγοντος και τα υπόλοιπα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του σε σχέση με τη μεταφορά των 2.750.000,00 ευρώ παρατήρησε τα εξής:

1. Αν και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δικαιπραξίες στις οποίες ο προσφεύγων είχε υπογράψει για λογαριασμό των εμπλεκόμενων εταιριών και είτε ως Διευθύνων Σύμβουλος είτε ως Πρόεδρος, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι του είχε ανατεθεί η νόμιμη εκπροσώπηση των εταιριών αυτών, είτε μέσω του καταστατικού τους είτε μέσω εξουσιοδότησης από όργανο του καταστατικού.
2. Σχετικά με την επικαλούμενη πώληση πλοίου από εταιρία με την επωνυμία, το προσκομιζόμενο αντίγραφο bill of sale αναφέρει ως τίμημα 1 USD, και επομένως, ακόμα κι αν γίνει δεκτό ότι υφίσταται μετοχική σχέση μεταξύ της εταιρίας και της εταιρίας, δεν αποδεικνύεται ότι έλαβε χώρα διανομή μερίσματος ύψους 2.750.000,00 ευρώ.
3. Η δανειακή σύμβαση με την οποία ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η θυγατρική εταιρία της (.....) έλαβε δάνειο από την μητρική εταιρία της (.....) με σκοπό να συμμετέχει στην ημεδαπή εταιρίαδε φέρει βέβαιη ημερομηνία και περιέχει ασαφείς και ελλιπείς όρους.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για το φορολογικό έτος 2019 προέκυψε προσάυξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, ύψους 2.762.403,49 ευρώ, που θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Σημειωτέον ότι η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία είχε προβεί στις παρακάτω ενέργειες αναφορικά με τον προσφεύγοντα:

1. Με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ – ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ζήτησε να υποβληθεί αίτημα ανταλλαγής

πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές της Ολλανδίας και της Αυστραλίας αναφορικά με τις αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί στις εν λόγω χώρες ο προσφεύγων. Μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου δε διαβιβάσθηκε απάντηση από την αρμόδια υπηρεσία.

2. Με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ – ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ να υποβληθεί αίτημα προς τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας, της και της, ώστε να τεθούν στη διάθεσή του επιπλέον στοιχεία σχετικά με τις εμπλεκόμενες εταιρίες, (με έδρα) και(με έδρα επί της οδού). Το εν λόγω έγγραφο δεν απαντήθηκε μέχρι τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου.

3. Προκειμένου να ενημερωθεί για στοιχεία και δεδομένα χρηματοοικονομικών λογαριασμών που τηρεί ο προσφεύγων στην αλλοδαπή, απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠέγγραφο προς την Δ.ΥΠΗΔ.ΔΕΔ/ΤΜΗΜΑ Ε' ΑΥΤΟΜΑΤΗΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΕΣ, επί του οποίου έλαβε τα στοιχεία (τραπεζικό ίδρυμα, αριθμός λογαριασμού και νόμισμα) τεσσάρων λογαριασμών που τηρεί ο προσφεύγων στην Ολλανδία και ενός στην Αυστραλία.

4. Με αίτημα (αριθ. πρωτ.) προς τον προσφεύγοντα ζήτησε τις αναλυτικές κινήσεις του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί στην αλλοδαπή, χωρίς ωστόσο να λάβει απάντηση μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Το πόρισμα της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής αποτυπώθηκε στην οικεία απόέκθεση ελέγχου και αποτέλεσε το έρεισμα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι λανθασμένα του καταλογίστηκε το ποσό των 2.750.000,00 ευρώ ως προσαύξηση περιουσίας αφού ο ίδιος λειτούργησε απλά ως εξουσιοδοτημένο πρόσωπο του πραγματικού δικαιούχου. Όπως έχει ήδη δηλωθεί στο Μητρώο Πραγματικών Δικαιούχων, τόσο στην Ελλάδα όσο και στην, πραγματικός δικαιούχος της ημεδαπής εταιρίαςκατά 50% είναι η, η οποία ανήκει στην εταιρία με έδρα τη, που είναι συμφερόντων του κ. Η τελευταία (.....) συστάθηκε την 21/07/2017, ήτοι αρκετό διάστημα πριν την επίμαχη συναλλαγή, δραστηριοποιείται στη ναυτιλία και ήταν μέτοχος της εταιρίας με την επωνυμία, στο διοικητικό συμβούλιο της οποίας συμμετείχε επίσης ως μέλος ο κ. Η, μετά την είσπραξη τιμήματος ύψους 9.140.000,00 δολαρίων από την πώληση πλοίου που έλαβε χώρα την 05/03/2019, αποφάσισε τη διανομή κερδών με συνέπεια η μέτοχοςνα λάβει το ποσό των 3.384.000,00 δολαρίων. Ακολούθως, την 27/05/2019, το ποσό μεταφέρθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό τηςκαι στη συνέχεια στον λογαριασμό της ημεδαπής εταιρίας Ως εκ τούτου, από τη διαδρομή του εμβάσματος των 2.750.000,00 ευρώ δεν προκύπτει αύξηση της προσωπικής περιουσίας του ίδιου, αφού δεν είναι δικαιούχος των τραπεζικών λογαριασμών πίστωσης / χρέωσης του εν λόγω ποσού ούτε είναι δικών του συμφερόντων οι εμπλεκόμενες εταιρίες, οι οποίες είναι εξ ορισμού αυτοτελείς οντότητες και δεν επιτρέπεται δικά τους έσοδα, όπως το επίμαχο έμβασμα, να καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας στους μετόχους ή διοικητές τους.

Μετά την υποβολή της προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας:

A) το με αριθμό πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται το από 13/03/2025 πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της, με το οποίο πιστοποιείται ότι με βάση τα έγγραφα που τηρούνται μέχρι την ημερομηνία αυτή στο Αρχείο του Εφόρου Εταιριών ο μέτοχος της εταιρίας με την επωνυμίααπό τις 30/04/2019 μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού είναι το φυσικό πρόσωπο, με διεύθυνση

Επειδή το ανωτέρω συμπληρωματικό υπόμνημα με τα επισυναπτόμενα αρχεία / έγγραφα αποτελεί νέο στοιχείο κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του ν.4987/2022, το οποίο δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου.

Επειδή το με αριθμό πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν τη λήξη της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, με την υπ' αριθ.Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης κατά τριάντα (30) ημέρες και ορίστηκε η λήξη της την 28/04/2025.

Ακολούθως, πριν τη λήξη της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε τα κάτωθι:

B) το με αριθμό πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο εγγράφου με τον τίτλο «Ετήσια έκθεση ιδιωτικής εταιρίας με μετοχικό κεφάλαιο με βάση τα άρθρα 119-121» που αφορά την εταιρία με την επωνυμία, με ημερομηνία σύνταξης 31/10/2020, προς απόδειξη ότι μέτοχος της εταιρίας είναι το φυσικό πρόσωπο και ο ίδιος έχει μόνο την ιδιότητα του διευθυντή,

Γ) το με αριθμό πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται: α) βεβαιώσεις του ελληνικού Υπουργείου Ναυτιλίας με τις οποίες βεβαιώνεται ότι εκπρόσωπος της εταιρίας με την επωνυμίαστην Ελλάδα είναι το φυσικό πρόσωπο, β) κινήσεις του λογαριασμού με IBANπου τηρείται στην τράπεζα της αλλοδαπήςαπό την εταιρία με την επωνυμία «.....», προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι η τροφοδοσία του εν λόγω λογαριασμού γίνεται αποκλειστικά από την εταιρία, με την οποία ο ίδιος δεν έχει ουδεμία ιδιοκτησιακή σχέση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 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 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.

[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 την ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται ως προς τα θέματα προσαύξησης τα εξής :

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας...».

Επειδή στο άρθρα 1 και 2 του ν.5638/1932 ορίζεται ότι:

«Άρθρον 1

1. 1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την εννοία του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

[...]

Άρθρον 2

Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος, ότι άμα τω θανάτω οιουδήποτε των δικαιούχων, η κατάθεσις και ο έκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Έν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελευθέρα παντός φόρου κληρονομιάς ή άλλου τέλους. Αντιθέτως, η απαλλαγή αύτη δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείνοντος δικαιούχου.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1033/2013 (παρ. 8) ορίζεται ότι:

«Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1050/2014 (άρθρο 2 παρ. 2.4) ορίζεται ότι:

«Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους δικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων).»

Επειδή στην ΠΟΛ.1228/2014 (παρ. 3), ορίζεται ότι:

«Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. Άρθρ. 28 και 64 ν. 4172/2013).»

Επειδή στην υπ' αριθ. **1897/2018** απόφαση ΣΤΕ αναφέρεται ότι: «...Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.)»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων **1** και **2** του άρθρου **36** «Παραγραφή» του **ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«**1.** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. **1** παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. **5** του άρθρου **25** σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Δ.Α.Δ.) του άρθρου **63Α**, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Δ.Α.Δ. και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 63B ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής Αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή κατά τη νομολογία και τη θεωρία η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η Αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα.*)

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδελεχής έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ή πλημμέλειας, προκειμένου να καταλογισθεί ο αναλογών φόρος, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση να παρέχει επί της οικείας έκθεσης σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«...6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων

της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ως αναφέρθηκε και στο ιστορικό της υπόθεσης, στον προσφεύγοντα καταλογίσθηκε προσαύξηση καθώς δεν αιτιολογήθηκε το ποσό των 2.750.000,00 ευρώ που μεταφέρθηκε από τον ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό, στον κυπριακό λογαριασμό και εν συνεχεία στον λογαριασμό της ημεδαπής εταιρείας στο πλαίσιο αύξησης κεφαλαίου της τελευταίας. Από την δυνατότητα του προσφεύγοντος να κινεί τον τραπεζικό λογαριασμό της εξωχώριας «μητρικής» με την δική του υπογραφή και μόνο (ως ο) και από το γεγονός ότι δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι του είχε ανατεθεί η νόμιμη εκπροσώπηση των εταιριών αυτών, είτε μέσω του καταστατικού τους είτε μέσω εξουσιοδότησης από όργανο του καταστατικού ο έλεγχος έκρινε ότι αποδεικνύεται χωρίς αμφιβολία ότι η σχέση του με την με έδρα την και κατά συνέπεια με την με έδρα την, είναι ιδιοκτησιακή και όχι διευθυντική και εκ του λόγου αυτού το ως άνω ποσό κρίθηκε ότι αφορά στον προσφεύγοντα και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας καθώς το εν λόγω ποσό δεν αιτιολογείται τόσο από τα δηλωθέντα εισοδήματα του υπό κρίση φορολογικού έτους όσο και των προηγούμενων ετών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι ο πραγματικός δικαιούχος του ποσού των 2.750.000,00 ευρώ που πιστώθηκε την 30/05/2019 σε τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας της εταιρίας από την που τυγχάνει συμφερόντων έτερης εταιρίας (.....) με έδρα τη, της οποίας πραγματικός δικαιούχος είναι ο κ. Επομένως, το γεγονός ότι υπέγραψε με την ιδιότητα του (προέδρου) όλα τα απαραίτητα έγγραφα για τη μεταφορά του ποσού αρχικά από τραπεζικό λογαριασμό της μητρικής εταιρίας της σε τραπεζικό λογαριασμό της θυγατρικής εταιρίας της και στη συνέχεια σε λογαριασμό της Τράπεζας που ανήκει σε ημεδαπή εταιρία, με σκοπό τη συμμετοχή της στην αύξηση του

μετοχικού κεφαλαίου της ημεδαπής, έλαβε χώρα στα πλαίσια εξουσιοδότησής του από τον πραγματικό δικαιούχο. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφα εγγράφων και κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών από τα οποία θεωρεί ότι προκύπτει αδιαμφισβήτητα, κατά την πάγια θέση του, ότι δε συνδέεται με μετοχική σχέση με τις εταιρίες της και της ώστε να στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη στο πρόσωπό του προσαύξηση περιουσίας, ενώ παράλληλα καταδεικνύεται ως πραγματικός δικαιούχος έτερο φυσικό πρόσωπο. Με τα συμπληρωματικά υπομνήματα που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας προσκόμισε μεταξύ άλλων κινήσεις του λογαριασμού με IBANπου τηρείται στην τράπεζα της αλλοδαπήςαπό την εταιρία με την επωνυμία «.....». Ισχυρίζεται ότι από τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι η τροφοδοσία του εν λόγω λογαριασμού γίνεται αποκλειστικά από την εταιρία, με την οποία ο ίδιος προβάλλει ότι δεν έχει ουδεμία ιδιοκτησιακή σχέση καθώς σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις του ελληνικού Υπουργείου Ναυτιλίας βεβαιώνεται ότι εκπρόσωπος της εταιρίας με την επωνυμίαστην Ελλάδα είναι το φυσικό πρόσωπο

Επειδή η Υπηρεσία μας λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προβαλλόμενα, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου περί διοικητικής συνδρομής και ειδικότερα της Δ.Ε.Ο.Ε. στην οποία ειδικώς αναφέρεται: «*Ειδική μνεία θα πρέπει να γίνει στην εν εξελίξει αλληλογραφία της Υπηρεσίας σας με την Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων, τα στοιχεία που θα προκύψουν από την οποία θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψη κατά την εκτέλεση των σχετικών Εντολών Ελέγχου της Υπηρεσίας σας.*» και θεωρώντας κρίσιμα για τη διερεύνηση της υπόθεσης τα με αριθμό πρωτ.καιαιτήματα που υπέβαλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ - τμήμα Β' Διεθνούς Διοικητικής, και δεδομένου ότι όπως αναφέρεται στην οικεία απόέκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν υπήρξε απάντηση μέχρι και τη σύνταξή της, ζήτησε με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο από την εν λόγω Διεύθυνση να της κοινοποιήσει τυχόν απαντήσεις που έλαβε στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας, της, της, της Ολλανδίας και την Αυστραλίας. Η Δ.Δ.Ο.Σ. ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα της υπηρεσίας μας με το με αριθμό πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. έγγραφο στο οποίο ανέφερε τα εξής:

«Ως προς το υπ' αριθ. πρωτ.αίτημα διοικητικής συνδρομής προς Ελβετία, και

- Έχει παραληφθεί η απάντηση από την η οποία διαβιβάσθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. έγγραφο της Υπηρεσίας (Συνημμένο 1).
- Η απάντηση της Ελβετίας δεν έχει παραληφθεί ακόμα.
- Δε διαβιβάσθηκε αίτημα προς, καθότι όπως αποτυπώνεται στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΔΦΟΣ έγγραφο (Συνημμένο 2), το οποίο αναφέρεται και στο σχετικό υπ' αριθ. πρωτ., διαβιβάσθηκε σχετική απάντηση της περί του ότι η εταιρεία δεν εντοπίστηκε στα μητρώα τους (επισυνάπτεται το σχετικό Δ.Δ.ΦΟ.Σ. με το οποίο ενημερώνεται σχετικά το ΚΕΦΟΜΕΠ – Συνημμένο 3).

Ως προς το υπ' αριθμ. πρωτ.αίτημα διοικητικής συνδρομής προς την Ολλανδία και την Αυστραλία:

- Δεν τεκμαίρεται η αποστολή αντίστοιχων αιτημάτων λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για την εύλογη συνάφεια, όπως αποτυπώνεται στα σχετικά απαντητικά με αρ. πρωτ. ΔΔΦΟΣ και Δ.Δ.ΦΟ.Σ. ΕΜΠ (Συνημμένο 4 και Συνημμένο 5).»

Αποσπάσματα των συνημμένων εγγράφων 1, 2 και 3 παρατίθενται κατωτέρω:

- Συνημμένο 1

Υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. προς Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

«[...] οι φορολογικές αρχές της απέστειλαν την κάτωθι **τελική** απάντηση:

Αναφορικά με την εταιρεία επισυνάπτονται:

- οι Οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας για το έτος 2019,
- οι Λογιστικές εγγραφές του δανείου.

Σύμφωνα με την, μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν αποπληρωμές. Η μοναδική κίνηση στο δάνειο είναι η ετήσια αύξησή του, λόγω του συμφωνηθέντος επιτοκίου.

Αναφορικά με τον τραπεζικό λογαριασμό στην, επισυνάπτεται η κατάσταση κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού από 23/05/2019 μέχρι 31/12/2019. Ο πραγματικός δικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού που τηρείτο στο όνομα της εταιρίας ήταν ο και ο

- Συνημμένο 2

Υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. προς Δ.Ε.Ο.Ε.

«[...] οι φορολογικές αρχές της απάντησαν ότι η εταιρεία δεν εντοπίστηκε στα μητρώα τους.»

- Συνημμένο 3

Υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. ΕΜΠ προς Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

«[...] έχουν αποσταλεί τα σχετικά αιτήματα προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της και της Ελβετίας. [...] δεν τεκμαίρεται η αποστολή αιτήματος προς τη διότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΔΦΟΣ ΕΜΠ έγγραφο [...] σας διαβιβάστηκε σχετική απάντηση της περί του ότι η εταιρεία δεν εντοπίστηκε στα μητρώα τους.»

Επειδή περαιτέρω κατόπιν του με αριθμό πρωτ. συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος με το οποίο προσκομίσθηκε το από 13/03/2025 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της, που πιστοποιεί ότι μέτοχος της εταιρίας από τις 30/04/2019 μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού είναι το φυσικό πρόσωπο, η υπηρεσία μας, με την υπ' αριθ. Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.Μ.Ε.Φ., υπηρεσία που συστάθηκε με τη συγχώνευση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προκειμένου η αρμόδια ελεγκτική αρχή να αποφασίσει εάν το προσκομιζόμενο νέο στοιχείο δύναται να μεταβάλει την κρίση της σχετικά με τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος. Με την από έκθεση απόψεων προς την υπηρεσία μας ο έλεγχος ανέφερε ότι δε δύναται να κρίνει το από 13/03/2025 πιστοποιητικό της λόγω του ότι είναι δηλωτικό και όχι συστατικό και επιπλέον δεν προσκομίζονται περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η ημερομηνία της αλλαγής του μετόχου της (βάσει του από 30/04/2019 πιστοποιητικού της που διαβιβάσθηκε στην Τράπεζα μοναδικός μέτοχος της είναι η εταιρία με έδρα τη).

Επειδή η Υπηρεσία μας στο πλαίσιο επανεξέτασης τόσο της υπό κρίση υπόθεσης όσο και υπόθεσης ενδικοφανούς προσφυγής που αφορά στην ημεδαπή εταιρείαμέτοχος της οποίας είναι η, απέστειλε και το με αριθμό πρωτ..... έγγραφο προς την Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων προκειμένου η φορολογική αρχή της να επιβεβαιώσει το προσκομισθέν από τον προσφεύγοντα και με ημερομηνία 13/03/2025 πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της, που πιστοποιεί ότι μέτοχος της εταιρίας από 30/04/2019 μέχρι και την 05/03/2025 είναι το φυσικό πρόσωπο

Με το με αριθμ. Πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ.έγγραφο της Δ/ΝΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ-ΤΜΗΜΑ Β΄ - ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ οι φορολογικές αρχές της απέστειλαν την κάτωθι τελική απάντηση:

«Η εταιρεία είναι γνωστή στις αλλοδαπές αρχές.

Σχετικά με τον μέτοχο της, επισυνάπτεται το σχετικό "Διάταγμα για διόρθωση του Μητρώου Μελών" το οποίο αντλήθηκε από το ηλεκτρονικό αρχείο του Εφόρου Εταιρειών.».

Σύμφωνα με το Διάταγμα του το Δικαστήριο διατάπτει την διόρθωση/τροποποίηση του μητρώου μελών της με διαγραφή του υφιστάμενου μετόχου της με ισχύ από 30/04/2019 και την αντικατάστασή του με το όνομα του μεως του μοναδικού μετόχου της από 30/04/2019.

Επειδή στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής και μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας Απόφασης παρασχέθηκαν τελικώς πληροφορίες από τις αλλά και τις φορολογικές αρχές. Από την πλευρά της ως αναφέρθηκε βεβαιώνεται ότι μοναδικός μέτοχος της από τις 30/04/2019 μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης των σχετικών πιστοποιητικών είναι ο, πραγματικοί δικαιούχοι του τραπεζικού λογαριασμού αυτής είναι ο προσφεύγων και ο Περαιτέρω οι φορολογικές αρχές της απάντησαν ότι η εταιρία με έδρα τη δεν εντοπίζεται στα μητρώα τους.

Επειδή ο έλεγχος για το ποσό των 2.750.000,00 ευρώ που κατατέθηκε στο πλαίσιο αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της ημεδαπής εταιρείας προερχόμενο τραπεζικά από τον λογαριασμό με αριθμό της τράπεζας, της ο οποίος τροφοδοτήθηκε αποκλειστικά από τον ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό υπ' αριθ.της Τράπεζας της Ελβετίας, της εταιρείας έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης στον προσφεύγοντα, βασίζοντας την κρίση του αυτή στο γεγονός ότι υφίσταται ιδιοκτησιακή σχέση του προσφεύγοντος τόσο στην αλλοδαπή εταιρεία της όσο και στην

Επειδή ο έλεγχος συνήγαγε το ανωτέρω πόρισμα βασιζόμενος στα προσκομισθέντα στην Τράπεζα αλλά και στον έλεγχο έγγραφα – τόσο ιδιωτικά όσο και δημόσια – με βάση τα οποία ο προσφεύγων είχε τη θέση του Διευθυντή της και της εταιρίας και με την ιδιότητα αυτή υπέγραψε όλα τα απαραίτητα για τη μεταφορά του εμβάσματος – και συνεπώς κρίθηκε ότι ήταν ο αποκλειστικός πραγματικός

ιδιοκτήτης των εταιριών της και της, και επομένως ο πραγματικός δικαιούχος του ποσού των 2.750.000,00 ευρώ καθώς κρίθηκε ότι ο προσφεύγων στην πραγματικότητα δημιούργησε ένα δίκτυο νομικών προσώπων που εκτείνεται σε δύο ηπείρους με μοναδικό σκοπό να γίνει δικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε δύο χώρες (..... και).

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή, προκειμένου να στοιχειοθετήσει και επιβεβαιώσει τη θέση της, προέβη στη διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί σε χώρες της αλλοδαπής - Ολλανδία και Αυστραλία - ο προσφεύγων καθώς και στην αναζήτηση στοιχείων σχετικά με τις ανωτέρω εμπλεκόμενες εταιρίες και, με έδρα τη και την αντίστοιχα, υποβάλλοντας τα υπ' αριθ. και αιτήματα προς τη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων για ανταλλαγή πληροφοριών με τις χώρες αυτές.

Επειδή η ελεγκτική αρχή και με το υπ' αριθ. αίτημά της ζήτησε να πληροφορηθεί μεταξύ άλλων από τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας την κίνηση και τα στοιχεία του πραγματικού κατόχου και δικαιούχου του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας της Ελβετίας, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό των 2.750.000,00 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό της και στον τραπεζικό λογαριασμό της της Ελλάδας.

Επειδή από τις προαναφερθείσες υφιστάμενες απαντήσεις των αλλοδαπών φορολογικών αρχών στο πλαίσιο της ανωτέρω διοικητικής συνδρομής δεν διαπιστώνεται ότι αποκλειστικός πραγματικός δικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού της είναι ο προσφεύγων ενώ επίσης βεβαιώνεται από τις φορολογικές αρχές ότι μοναδικός μέτοχος της είναι ο, ήτοι δεν τεκμηριώνεται ότι υφίσταται αποκλειστική ιδιοκτησιακή σχέση της από την πλευρά του προσφεύγοντος, ως έκρινε ο έλεγχος. Περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλείται ότι η τροφοδοσία του ελβετικού λογαριασμού γίνεται αποκλειστικά από την εταιρία, με την οποία ο ίδιος προβάλλει ότι δεν έχει ουδεμία ιδιοκτησιακή σχέση καθώς σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις του ελληνικού Υπουργείου Ναυτιλίας εκπρόσωπος της εταιρίας με την επωνυμία στην Ελλάδα αναφέρεται ότι είναι το φυσικό πρόσωπο Σημειώνεται ότι για την ιδιοκτησιακή σχέση καθώς και την τροφοδοσία του ελβετικού τραπεζικού λογαριασμού δεν υφίσταται πληροφόρηση και αναμένεται η απάντηση από τις ελβετικές φορολογικές αρχές.

Από τα υφιστάμενα δεδομένα της υπόθεσης δεν τεκμηριώνεται ασφαλώς και η αποκλειστική ιδιοκτησιακή σχέση του προσφεύγοντος με τον ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό ως έκρινε ο έλεγχος βασιζόμενος μόνο στην ύπαρξη υπογραφής του προσφεύγοντος για την μεταφορά του ποσού από την Ελβετία στην και στην συνέχεια στην Ελλάδα.

Επειδή ο έλεγχος προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό χωρίς να έχει στην διάθεσή του τις πληροφορίες που ζήτησε ως προς την ιδιοκτησία και την τροφοδοσία του ελβετικού τραπεζικού λογαριασμού, ήτοι στοιχεία καθοριστικά για τον εντοπισμό της προέλευσης του επίμαχου εμβάσματος και την επαρκή τεκμηρίωση και στοιχειοθέτηση του καταλογισμού σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς ο εν λόγω τραπεζικός λογαριασμός αποτέλεσε την πηγή των χρηματικών κεφαλαίων που διέρρευσαν στον κυπριακό λογαριασμό και εν συνεχεία κατέληξαν

στον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό της ημεδαπής εταιρείαςστο πλαίσιο αύξησης κεφαλαίου της τελευταίας.

Επειδή κρίσιμο στοιχείο είναι αφενός η ταυτοποίηση των πραγματικών δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο μεταφέρονται τα χρηματικά ποσά και αφετέρου ο τρόπος και ο χρόνος τροφοδοσίας του εν λόγω λογαριασμού, ήτοι πληροφορίες καθοριστικές για το αν το υπό κρίση ποσό αποτελεί πρωτογενή κατάθεση στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή, χωρίς να έχει στη διάθεσή της τα απαιτούμενα στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού (.....) πλήρως αναιτιολόγητα θεώρησε τις μεταφορές από αυτόν ως προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, μόνο από το γεγονός ότι ο προσφεύγων υπέγραφε για τις μεταφορές ως διευθυντής των εταιριών και επομένως η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται ακυρωτέα λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε., σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 37 και 72 παρ.6 του ν.5104/2024 καθώς και με τις διατάξεις της παραγράφου 2β του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (λόγω της υποβολής ως αναφέρθηκε αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας, το οποίο δεν έχει απαντηθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης,) παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα και περιστατικά της υπόθεσης και εφαρμόζοντας τις σχετικές στην περίπτωση προαναφερθείσες διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό η αρμόδια ελεγκτική αρχή θα έχει την ευχέρεια να αξιολογήσει και να τεκμηριώσει αν υφίσταται ιδιοκτησιακή/συμμετοχική σχέση του προσφεύγοντος με τις εμπλεκόμενες εταιρείες, τους δικαιούχους του ελβετικού λογαριασμού όσο και του κυπριακού λογαριασμού, τον χρόνο και τον τρόπο τροφοδοσίας αυτών κατόπιν της σχετικής πληροφόρησης των αλλοδαπών φορολογικών αρχών και της περαιτέρω διερεύνησης ως προς την απάντηση που απέστειλαν οι φορολογικές αρχές της (όπως αποτυπώνεται στο με αριθμό πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων που παρατίθεται ανωτέρω), κατόπιν του με αριθμό πρωτ.αιτήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τη Δ.Δ.ΦΟ.Σ., διευκρινίζοντας ειδικώς το ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος με την ιδιότητα του πραγματικού δικαιούχου στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της καθώς και τον τρόπο με τον οποίο αυτός καθίσταται πραγματικός δικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού.

Επειδή ως ανωτέρω αναλύθηκε, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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.