



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1244

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

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

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

4. Την από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, μόνιμου κατοίκου, με διεύθυνση στην Ελλάδα, κατά: α) της υπ' αριθμ. /22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. /22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής

προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, και δ) της υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 22/12/2022 οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 15-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 238.092,32 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 119.492,14 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 62.042,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **420.519,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 81.130,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 40.565,00 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.081,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **136.776,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

γ) Με την υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 74.427,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 37.213,50 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.176,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **125.817,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

δ) Με την υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019,

καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 15.024,75 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 7.512,38 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.532,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.069,66 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 22/12/2022 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2022 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 11/11/2022 Πορισμάτικη Έκθεση της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) της Γενικής Γραμματείας Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία συντάχθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 387 του ν.4512/2018, έπειτα από την έκδοση της με αριθμ./0/...../22-1-2020 εντολής ελέγχου, σε εκτέλεση της ΑΒΜ:/2020 Παραγγελίας Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς εξακρίβωση τέλεσης αδικημάτων φοροδιαφυγής (άρθρο 66 Κ.Φ.Δ.), καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (άρθρο 39 παρ. 1 ν. 4557/2018).

Σύμφωνα με την ως άνω πορισματική έκθεση, μετά την επεξεργασία του συνόλου των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, όπως αυτοί ανακτήθηκαν από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016-2019, την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής, που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο για την ίδια χρονική περίοδο (2016-2019), τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής (Γαλλία), που απέστειλαν οι Γαλλικές Φορολογικές Αρχές, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του (Ε1) τις οποίες ο έλεγχος ανέκτησε από την εφαρμογή φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του πληροφοριακού συστήματος taxis για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα (2016-2019), τις υποβληθείσες στις Γαλλικές Φορολογικές Αρχές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του, καθώς και τις διατυπωθείσες αιτιάσεις του προσφεύγοντος στα υποβληθέντα υπομνήματά του, μετά των συνημμένων δικαιολογητικών - παραστατικών αυτών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

A. Φορολογικό έτος 2016

1. Για δεκαεννιά (19) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 245.430,11 ευρώ δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.
2. Για δεκατρείς (13) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 90.599,93 ευρώ, δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.
3. Τρεις (3) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 109.200,00 ευρώ, αποτελούν εισόδημα από μισθούς (παροχή υπηρεσιών διοίκησης).
4. Είκοσι επτά (27) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 175.500,00 ευρώ, αποτελούν εισόδημα από μισθούς (παροχή υπηρεσιών διοίκησης).

B. Φορολογικό έτος 2017

1. Για δύο (2) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 3.000,00 ευρώ, δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

2. Τριάντα οκτώ (38) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 194.000,00 ευρώ, αποτελούν εισόδημα από μισθούς (παροχή υπηρεσιών διοίκησης).

Γ. Φορολογικό έτος 2018

1. Για πέντε (5) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 19.000,00 ευρώ, δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

2. Είκοσι μια (21) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 124.750,00 ευρώ, αποτελούν εισόδημα από μισθούς (παροχή υπηρεσιών διοίκησης).

3. Δύο (2) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 9.000,00 ευρώ, συνιστούν δωρεές προς αυτόν, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος δωρεάς.

4. Ο προσφεύγων δε συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματός του το εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής συνολικού ποσού 43.200,00 ευρώ.

Δ. Φορολογικό έτος 2019

1. Για τρεις (3) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 8.149,35 ευρώ, δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

2. Για δύο (2) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 4.737,76 ευρώ, δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

3. Δεκατρείς (13) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 62.000,00 ευρώ, συνιστούν δωρεές προς αυτόν, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος δωρεάς.

4. Ο προσφεύγων δε συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματός του το εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής συνολικού ποσού 43.200,00 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και το με αριθμ. πρωτ./14-12-2022 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος στο με αριθμ./29-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016-2019, ως εξής:

Α. Φορολογικό έτος 2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία		3.092,93		3.092,93	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	1,63	0,30	1,63	0,30	
Επιχειρηματική δραστηριότητα			336.030,04		336.030,04
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	216.956,83		501.656,83		284.700,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	216.958,46	3.093,23	837.688,50	3.093,23	620.730,04
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	216.958,46	3.093,23	837.688,50	3.093,23	620.730,04
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα	216.958,46	3.093,23	837.688,50	3.093,23	620.730,04

Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών					
Συνολικό εισόδημα	216.958,46	3.093,23	837.688,50	3.093,23	620.730,04
Τεκμαρτό εισόδημα					
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	216.958,46	3.093,23	837.688,50	3.093,23	620.730,04

Β. Φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία		3.092,93		3.092,93	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα		0,43		0,43	
Επιχειρηματική δραστηριότητα			3.000,00		3.000,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			194.000,00		194.000,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα		3.093,36	197.000,00	3.093,36	197.000,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο		3.093,36	197.000,00	3.093,36	197.000,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα		3.093,36	197.000,00	3.093,36	197.000,00
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών					
Συνολικό εισόδημα		3.093,36	197.000,00	3.093,36	197.000,00
Τεκμαρτό εισόδημα					
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.		3.093,36	197.000,00	3.093,36	197.000,00

Γ. Φορολογικό έτος 2018

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία					
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα					
Επιχειρηματική δραστηριότητα			19.000,00		19.000,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			167.950,00		167.950,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα			186.950,00		186.950,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο			186.950,00		186.950,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα			186.950,00		186.950,00
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών					
Συνολικό εισόδημα			186.950,00		186.950,00
Τεκμαρτό εισόδημα					
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.			186.950,00		186.950,00

Δ. Φορολογικό έτος 2019

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία					

Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα				
Επιχειρηματική δραστηριότητα			12.887,11	12.887,11
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα				
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			43.200,00	43.200,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				
Ναυτικό εισόδημα				
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα			56.087,11	56.087,11
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται				
Υπόλοιπο			56.087,11	56.087,11
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών				
Εκπτώσεις εισοδήματος				
Φορολογητέο εισόδημα			56.087,11	56.087,11
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας				
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά				
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών				
Συνολικό εισόδημα			56.087,11	56.087,11
Τεκμαρτό εισόδημα				
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.			56.087,11	56.087,11

Με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των με αριθμ./22-12-2022,/22-12-2022,/22-12-2022 και/22-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο ίδιος και η σύζυγός του είναι από το έτος 2018 και εξής, μόνιμοι κάτοικοι Γαλλίας και τα εισοδήματα τους προκύπτουν μόνο από την δραστηριοποίηση - κυρίως της δικής του - στην αλλοδαπή, γεγονός για το οποίο φορολογούνται από τη Γαλλική Φορολογική Αρχή.
- Ο μοναδικός συναλλασσόμενος με την εταιρεία «..... S.A.» με την ιδιότητα του αντιπροέδρου είναι ο ίδιος, και έχοντας εισφέρει στο παρελθόν χρήματα τα οποία του επιστρέφονται τα έτη αυτά.
- Η σύζυγός του ουδεμία σχέση έχει με τις πιστώσεις στους ημεδαπούς και αλλοδαπούς λογαριασμούς στους οποίους είναι δικαιούχος πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, καθότι η ίδια «ενεργοποιήθηκε» ως δικαιούχος των λογαριασμών εξαιτίας της δέσμευσης των τραπεζικών λογαριασμών του και της συνακόλουθης αδυναμίας να διαχειριστούν την οικογενειακή τους περιουσία.
- Τα χρήματα στους ημεδαπούς και αλλοδαπούς λογαριασμούς τους ανακυκλώνονται μεταξύ τους κατά τα έτη 2016-2019, δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν δωρεές μεταξύ τους, καθότι υπάρχει ροή από όλους προς όλους ανάλογα με την ικανοποίηση των αναγκών της οικογένειας.
- Οι πηγές προέλευσης των χρημάτων στους ημεδαπούς και αλλοδαπούς λογαριασμούς τους έχουν αιτιολογηθεί με πληρότητα και σαφήνεια και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 15-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει ότι προσκομίζει νέα - συμπληρωματικά στοιχεία, και συγκεκριμένα:

- 1) Την από 29/09/2021 Βεβαίωση της εταιρείας «..... S.A.» με τα ποσά που έλαβε αρχικά από τον ίδιο και τα ποσά που στη συνέχεια του επέστρεψε μεταξύ των ετών 2005-2018 στα πλαίσια της ταμειακής διευκόλυνσης που παρείχε προς την εταιρεία αυτή.

2) Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του ιδίου και της συζύγου του για τα έτη 1980-2015, από την οποία διαπιστώνεται ότι υφίσταται τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο στις 31/12/2015 ικανό να καλύψει οποιαδήποτε μελλοντική πίστωση – κατάθεση μετρητών του ιδίου ή/και της συζύγου του, δεδομένου ότι τα χρήματα αυτά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για κάλυψη άλλων αναγκών ή για αγορά περιουσιακών στοιχείων.

3) Αναφορικά με τις αιτήσεις του ιδίου και της συζύγου του για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας τους στη Γαλλία, ως μόνιμων κατοίκων αυτής, αναμένεται εντός των προσεχών ημερών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

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

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

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

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

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

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

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

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική

εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.»

Επειδή στο άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....»

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

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

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατά ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην

δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

.....

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 ΑΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

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

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016-2019 διαπιστώθηκε: α) προσάυξηση περιουσίας από καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπών και αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων, η οποία χαρακτηρίστηκε και φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, διότι δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης των εν λόγω καταθέσεων ή ότι αυτές φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, καθώς και β) αδήλωτο εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013. Οι εν λόγω διαπιστώσεις αναλυτικά παρουσιάζονται στους πίνακες των σελίδων 45 έως 54 της οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή του προσφυγή προβάλλει του ίδιους ισχυρισμούς όπως και με το με αριθμ. πρωτ./14-12-2022 απαντητικό του υπόμνημα στο με αριθμ./29-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς αναφέρεται στις μεταφορές χρηματικών ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του από τη σύζυγό του, οι οποίες σύμφωνα με την πορισματική έκθεση της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος συνιστούν δωρεές. Για τις εν λόγω πιστώσεις αυτές απεστάλη από την ως άνω Υπηρεσία πληροφοριακό δελτίο στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και δεν αποτελούν αντικείμενο των υπό κρίση φορολογικών διαφορών του ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 15-03-2023 συμπληρωματικό του υπόμνημα ισχυρίζεται ότι οι μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της εταιρείας «.....» σε κοινούς λογαριασμούς του αποτελούν επιστροφές χρημάτων λόγω προγενέστερης ταμειακής διευκόλυνσης του ιδίου προς την αλλοδαπή εταιρεία συμφερόντων του. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 29/09/2021 Βεβαίωση της εταιρείας «.....», σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εισέφερε στην εταιρεία κατά τα έτη 2005-2015 το ποσό των 11.119.363 λιρών και κατά το έτος 2016 το ποσό των 87.719 λιρών, ενώ επεστράφησαν σε αυτόν από την εταιρεία 4.164.465 λίρες κατά τα έτη 2005-2015, 489.844 λίρες το έτος 2016, 673.044 λίρες το έτος 2017 και 164.286 λίρες το έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε προβάλει τον ίδιο ισχυρισμό περί επιστροφής χρηματικών ποσών λόγω προγενέστερης ταμειακής διευκόλυνσης και κατά το στάδιο του ελέγχου της Δ.Ε.Ο.Ε., στον οποίο προσκόμισε αποσπασματικά την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της για την αιτιολόγηση των πιστώσεων αλλοδαπής που χαρακτηρίστηκαν πρωτογενείς. Ειδικότερα, υποστήριξε ότι η συγκεκριμένη εταιρεία ιδρύθηκε το 1977 στον από τον πεθερό του και δραστηριοποιούταν στην εκμετάλλευση δρομώνων ίππων. Μετά το θάνατο του πεθερού του, τις δραστηριότητες της εταιρείας συνέχισε ο ίδιος, ο οποίος ενεργούσε ως αντιπρόεδρος της εταιρείας μέχρι την παύση εργασιών της στις 31/12/2018 και παρείχε τακτικά χρηματοδότηση για τη λειτουργία και ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της. Μάλιστα επικαλέστηκε αποσπάσματα υπομνημάτων του προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει των οποίων τα ποσά των υπό έρευνα πιστώσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της, είχαν αρχικά χορηγηθεί από τον ίδιο προς την εταιρεία «..... S.A.», με χρέωση του τραπεζικού του λογαριασμού CH....., ο οποίος τηρείται στην Προς επίρρωση του ισχυρισμού του είχε προσκομίσει πίνακα έντεκα (11) χρεώσεων του λογαριασμού αυτού (CH.....), οι οποίες

πραγματοποιήθηκαν από τις 23/03/2010 έως τις 21/12/2011 με αιτιολογία χρέωσης:
.....» και σύνολο χρεώσεων 2.490.000 ευρώ. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίφθηκε αιτιολογημένα από τον έλεγχο, καθώς βάσει των πραγματικών περιστατικών, δεν επιβεβαιώνονταν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε η κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού CH....., από τον οποίο ο προσφεύγων υποστηρίξε ότι προήλθαν τα χορηγηθέντα προς την εταιρεία «..... S.A.» χρηματικά ποσά, ενώ επιπλέον δεν προσκομίστηκε έγγραφη δανειακή σύμβαση ή οι εγγραφές στα βιβλία της ως άνω εταιρείας, προκειμένου να αποδειχθούν οι ισχυρισμοί του ότι πρόκειται για επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων.

Επειδή, όσον αφορά τον επικαλούμενο εκ νέου ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επιστροφής χρηματικών ποσών που είχαν δοθεί σε προγενέστερο χρόνο προς ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας «..... S.A.», αυτός και πάλι αορίστως προβάλλεται, καθώς ο προσφεύγων στην ενδικοφανή του προσφυγή δεν παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με τις αρχικές καταβολές ποσών προς την ως άνω εταιρεία. Η προσκομισθείσα βεβαίωση σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του, καθώς **δεν προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν την είσπραξη των αρχικών ποσών από την εν λόγω εταιρεία, καθώς και τον τρόπο που αυτά επεστράφησαν σε αυτόν, αλλά ούτε και κάποια έγγραφη δανειακή σύμβαση με την αλλοδαπή εταιρεία. Σε κάθε περίπτωση ο εν λόγω ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται με βάση επίσημα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της αλλοδαπής εταιρείας, από τα οποία να προκύπτει ότι οι επίμαχες μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της ως άνω εταιρείας σε κοινούς λογαριασμούς του αποτελούν επιστροφή προγενέστερης ταμειακής διευκόλυνσης που είχε παράσχει ο προσφεύγων προς την εταιρεία. Σε κάθε περίπτωση, επίσης, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της επίμαχης δανειοδότησης, δεν απέδειξε αυτήν με οποιοδήποτε τρόπο, καθόσον δεν προσκόμισε κανένα ικανό δικαιολογητικό προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο οποίος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι αντιπρόεδρος αυτής από 23/11/1977 μέχρι και σήμερα και επιπλέον είναι συνδικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού FR....., στον οποίο πιστώθηκαν τα ποσά από την ως άνω εταιρεία, ορθώς τα ποσά των συγκεκριμένων πιστώσεων θεωρήθηκαν (κατά το μέρος που του αναλογούν) αμοιβές για παρεχόμενες υπηρεσίες διοίκησης - διαχείρισης υποθέσεων της ως άνω εταιρείας, οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 περ. δ του άρθρου 12 του ν.4172/2013.**

Επειδή, επιπρόσθετα, με το συμπληρωματικό του υπόμνημα, ο προσφεύγων επικαλείται χρήση κεφαλαίων προηγούμενων ετών και προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του ίδιου και της συζύγου του για τα έτη 1980-2015. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ύπαρξης διαθεσίμων εις χείρας του μετρητών για δικαιολόγηση των επίμαχων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι το σύνολο σχεδόν των εν λόγω πιστώσεων δεν αφορούν κατάθεση μετρητών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αλλά αφορούν ονομαστικές καταθέσεις και μεταφορές από άλλους λογαριασμούς, ενώ, σε κάθε περίπτωση, στις ελάχιστες πιστώσεις που ως αιτιολογία της κίνησης

αναφέρεται «κατάθεση» δεν προσκομίστηκαν τα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών τις οποίες πραγματοποίησε ο ίδιος ο προσφεύγων.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τα επίμαχα ελεγχόμενα έτη 2016-2019 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/12/2022 οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /22-12-2022, /22-12-2022, /22-12-2022 και /22-12-2022 προσβαλλομενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

A) Φορολογικό έτος 2016

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	216.958,46	837.688,50	837.688,50	620.730,04
	της συζύγου	3.093,23	3.093,23	3.093,23	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	-891,95			891,95
	Χρεωστικό ποσό		238.092,32	238.092,32	238.092,32
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			119.492,14		119.492,14
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		6.532,29	68.574,88		62.042,59
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.593,30	2.593,30		
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		8.233,64	428.752,64		420.519,00

B) Φορολογικό έτος 2017

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
--

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου		197.000,00	197.000,00	197.000,00
	της συζύγου	3.093,36	3.093,36	3.093,36	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	463,94	81.593,94	81.593,94	81.130,00
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			40.565,00	40.565,00	40.565,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			15.081,00	15.081,00	15.081,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.285,30	2.285,30	2.285,30	
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.749,24	139.525,24	139.525,24	136.776,00

Γ) Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου		186.950,00	186.950,00	186.950,00
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		74.427,00	74.427,00	74.427,00
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			37.213,50	37.213,50	37.213,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			14.176,50	14.176,50	14.176,50
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			125.817,00	125.817,00	125.817,00

Δ) Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου		56.087,11	56.087,11	56.087,11
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		15.024,75	15.024,75	15.024,75
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			7.512,38	7.512,38	7.512,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.532,53	2.532,53	2.532,53
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			25.069,66	25.069,66	25.069,66

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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