



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/05/2026

Αριθμός Απόφασης: 2016

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 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. Την από 16/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ./19-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, β) της υπ' αριθ./19-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 και γ) της υπ' αριθ. 1154/19-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ./05-03-2026 Υπόμνημα που κατατέθηκε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας μέσω Elenxis με ID/05-03-2026.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2026 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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' αριθ./19-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 120.075,36€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024, ποσού 60.037,68€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 180.113,04€.

(β) Με την υπ' αριθ./19-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.582,07€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024, ποσού 791,04€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.373,11€.

(γ) Με την υπ' αριθ./19-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.367,62€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024, ποσού 683,81€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.051,43€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 19/12/2025 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./03-09-2025 εντολής μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.Φ., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα **συμπληρωματικός έλεγχος** φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων των άρθρων του ν.4172/2013, όπως ισχύουν για τις κρινόμενες χρήσεις 2020 έως 2022, **κατόπιν λήψης νέων στοιχείων** που κοινοποιήθηκαν στην ελέγχουσα υπηρεσία με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Σ. ΕΜΠ/13-08-2025 απαντητικό έγγραφο.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθ./12-07-2024 εντολή μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 έως 2022, μετά την ολοκλήρωση του οποίου συντάχθηκε η από 16/10/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./16-10-2024, .../16-10-2024 και/16-10-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022 αντίστοιχα. Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκε η υπ' αριθ./15-11-2024 ενδικοφανής προσφυγή. Στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου είχε διενεργηθεί επεξεργασία και έλεγχος του αρχείου πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ήταν δικαιούχος ή/και συνδικαιούχος ο προσφεύγων, για το χρονικό διάστημα 01/01/2017-31/12/2022, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας.

Παράλληλα ο έλεγχος απέστειλε στη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ το με αριθ. πρωτ. /14-10-2024 αίτημα παροχής στοιχείων άρθρου 15 του ΚΦΔ σχετικά με δυο λογαριασμούς του προσφεύγοντος στη Βουλγαρία στην τράπεζα, η αναλυτική κίνηση των οποίων δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα για οποιοδήποτε από τα ελεγχόμενα έτη. Στην από 16/10/2024 έκθεση ελέγχου διατυπώθηκε η επιφύλαξη του ελέγχου ότι σε περίπτωση που τεθούν στη διάθεσή του στοιχεία σχετικά με τους παραπάνω λογαριασμούς ή με οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό του ελεγχόμενου κατόπιν του παραπάνω αιτήματος ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, δύναται να εκδοθεί νέα εντολή μερικού ελέγχου για την αξιολόγηση των νέων αυτών στοιχείων στις ελεγχόμενες χρήσεις 2020 έως 2022. Ως εκ τούτου, μετά την παραλαβή του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /13-08-2025 απαντητικού εγγράφου της Δ.Ο.Σ. στο με αριθ. πρωτ. /14-10-2024 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), με συνημμένη την αναλυτική κίνηση δυο (2) λογαριασμών του ελεγχόμενου στη Βουλγαρία για την περίοδο 01/01/2020-31/12/2022, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /03-09-2025 εντολή μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προκειμένου να διενεργηθεί ο συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου.

Στις 10/09/2025 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά η υπ' αριθ. /10-09-2025 επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, ενώ στις 12/09/2025 του κοινοποιήθηκε, επίσης ηλεκτρονικά, το υπ' αριθ. /11-09-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, για τις χρήσεις 2020-2022, με το οποίο του ζητήθηκε να αιτιολογήσει πιστώσεις-καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αλλοδαπής, οι οποίες κρίθηκαν πρωτογενείς, δηλαδή δεν κατέστη δυνατό να ταυτιστούν με αντίστοιχες χρεώσεις.

Ο έλεγχος αξιολόγησε τους κάτωθι δυο λογαριασμούς του ελεγχόμενου στη Βουλγαρία και συγκεκριμένα στην τράπεζα, οι οποίοι κοινοποιήθηκαν με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ /13-08-2025 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Σ.:

-
-

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου:

- **Για το φορολογικό έτος 2020**

Από τις διερευνηθείσες πιστώσεις με αρίθμηση 1-11 που πραγματοποιήθηκαν το συγκεκριμένο έτος στους λογαριασμούς αλλοδαπής του ελεγχόμενου και συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ. πρωτ. /11-09-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών, δεν αποδείχθηκε για ποσό ύψους 1.270.046,56€, μετά από τις σχετικές μετατροπές από Βουλγάρικα λέβα σε ευρώ, ότι αφορούν χρηματικά ποσά που έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Το εν λόγω ποσό αποτελεί το σύνολο των παρακάτω πιστώσεων:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	BGN	EUR	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	26/5/2020	.....	-	200.000,00	ΕΜΒΑΣΜΑ-ΜΕΤΑΦΟΡΑ
2	2/6/2020	.....	-	150.000,00	LOAN CONTRACT
3	3/6/2020	.....	-	150.000,00	LOAN CONTRACT
4	4/6/2020	.....	-	150.000,00	LOAN CONTRACT

5	5/6/2020	.....	-	150.000,00	LOAN CONTRACT
6	10/6/2020	.....	-	150.000,00	DIVIDEND 2019
7	11/6/2020	.....		150.000,00	DIVIDEND 2019
7	11/9/2020	.....	-	168.000,00	LOAN CONTRACT DATED 03 JAN 2020
8	25/3/2020	.....	2.500,00	1.279,10	.....
9	1/6/2020	.....	1.500,00	767,46	.....
10	1/7/2020	.....	3.880,00	1.985,16	.....
	ΣΥΝΟΛΟ			1.270.046,56	

Επί των ανωτέρω πιστώσεων ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το με αριθ. πρωτ./08-12-2025 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου διαπίστωσε τα κάτωθι:

Πίστωση με α/α 1, 9, 10: Απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για μεταφορά από το λογαριασμό με IBAN του Βουλγάρικου νομικού προσώπου (..... MON Ε.Π.Ε. -Α.Φ.Μ.....) του οποίου ο προσφεύγων είναι μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής, στην τράπεζα, καθώς διαπιστώθηκε ότι η μεταφορά έγινε από λογαριασμό αγνώστου δικαιούχου. Επομένως η πίστωση με α/α 1 πλέον των πιστώσεων με α/α 9 και 10 για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο, θεωρήθηκαν ως εισόδημα άγνωστης πηγής.

Πιστώσεις με α/α 6, 7: Ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούν μερίσματα αλλοδαπής από το Βουλγάρικο νομικό πρόσωπο

Πιστώσεις με α/α 2 έως 5 και 8: Απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται περί καταβολής δανείου από το ανωτέρω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, βάσει σύμβασης δανείου με ημερομηνία 03/01/2020. Για τις εν λόγω πιστώσεις κρίθηκε ότι αφορούν μερίσματα αλλοδαπής καταβληθέντα από κέρδη προηγούμενων ετών.

• Για το φορολογικό έτος 2021

Από τις διερευνηθείσες πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν το συγκεκριμένο έτος στους λογαριασμούς αλλοδαπής του ελεγχόμενου και συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ. πρωτ./11-09-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών, δεν αποδείχθηκε για ποσό ύψους 4.794,16€ μετά από τις σχετικές μετατροπές από Βουλγάρικα λέβα σε ευρώ ότι αφορούν χρηματικά ποσά που έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Το εν λόγω ποσό αποτελεί το σύνολο των παρακάτω πιστώσεων:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	BGN	EUR	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	22/2/2021	.....	2.000,00	1.023,28	.....
2	29/3/2021	.....	3.020,18	1.545,24	-
3	7/6/2021	.....	2.000,00	1.023,28	.....
4	9/6/2021	.....	1.850,00	946,53	.....
5	20/12/2021	.....	500,00	255,82	-
	ΣΥΝΟΛΟ	.		4.794,16	-

Για τις ανωτέρω πιστώσεις συνολικού ύψους 4.794,16€ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα χρηματικά ποσά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ενώ δεν προέκυψε οποιοδήποτε δηλωθέν εισόδημα του στην

αλλοδαπή το οποίο θα μπορούσε να ταυτιστεί με τις παραπάνω κινήσεις. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

- **Για το φορολογικό έτος 2022**

Από τις διερευνηθείσες πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν το συγκεκριμένο έτος στους λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος και συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ. πρωτ./11-09-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών, δεν αποδείχθηκε για ποσό ύψους 4.144,30€ μετά από τις σχετικές μετατροπές σε ευρώ ότι αφορά χρηματικά ποσά που έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Το εν λόγω ποσό αποτελεί το σύνολο των παρακάτω πιστώσεων με αρίθμηση 2-7:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	BGN	EUR	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	8/6/2022	.....		2.390,00	.....
2	12/1/2022	.....	1.500,00	767,46	.....
3	13/1/2022	.....	600,00	306,98	.....
4	17/2/2022	.....	650,00	332,57	.....
5	18/3/2022	.....	1.350,00	690,71	.....
6	22/6/2022	.....	2.000,00	1.023,28	.....
7	23/6/2022	.....	2.000,00	1.023,28	.....
	ΣΥΝΟΛΟ			6.534,30	

Για τις ανωτέρω πιστώσεις με α/α 2-7, συνολικού ύψους 4.144,30€ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα χρηματικά ποσά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ενώ δεν προέκυψε οποιοδήποτε δηλωθέν εισόδημα του στην αλλοδαπή το οποίο θα μπορούσε να ταυτιστεί με τις παραπάνω κινήσεις. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Όσον αφορά την πίστωση με α/α 1, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με το με υπ' αριθ. πρωτ./08-12-2025 απαντητικό του υπόμνημα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι, βάσει του άρθρου 57 του ν.4172/2013 αφορά επιστροφή κεφαλαίου στον προσφεύγοντα και όχι καταβολή μερίσματος, μετά τη διακοπή εργασιών και την εκκαθάριση του συνδεδεμένου νομικού προσώπου

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 19/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.Φ..

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν και μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη φορολόγηση φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής για εισοδήματα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή. Εσφαλμένως, παρανόμως και αβασίμως φέρεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα Πιστοποιητικά

Φορολογικής Κατοικίας της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας είναι αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, αλλά και πριν και μετά από αυτά.

2. Παράνομη και εσφαλμένη φορολόγηση στο φορολογικό έτος 2020 ποσών μερισμάτων, που ανάγονται σε προηγούμενα έτη καθώς έχει παραγραφεί κάθε σχετικό δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής προς φορολόγησή τους δυνάμει των περί παραγραφής διατάξεων του άρθρου 37 του ν. 5104/2024.
3. Υπό την επιφύλαξη των προεκτεθέντων υπό 1 και 2 λόγων, σε κάθε περίπτωση, στον φόρο εισοδήματος, που επιβάλλεται στην Ελλάδα επί των ανωτέρω μερισμάτων, θα πρέπει να πιστωθεί ο καταβληθείς στη Βουλγαρία φόρος επ' αυτών, όπως προκύπτει από τα οικεία πιστοποιητικά της Φορολογικής Αρχής της Βουλγαρίας, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται.
4. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως «προσαύξησης περιουσίας» ποσού που αφορά σε μεταφορά μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου δικαιούχου. Εν προκειμένω, η πίστωση με α/α 1, στο φορολογικό έτος 2020, στις 26-05-2020, εσφαλμένως και αβασίμως φέρεται ως ανατιολόγητη «προσαύξηση περιουσίας», διότι, όπως προκύπτει από το απόσπασμα αναλυτικής κίνησης του οικείου τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής, το οποίο ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται, αποτελεί επιστροφή του ιδίου ποσού, το οποίο είχε αποστείλει από τον εν λόγω λογαριασμό, στις 22-05-2020, σε τραπεζικό λογαριασμό του στην Τράπεζα Ελλάδος. Τούτο, δε, ευθέως και ευχερώς επαληθεύεται από τα στοιχεία ταυτότητας των οικείων συναλλαγών, δεδομένου ότι στο μεν εξερχόμενο έμβασμα, στις 22-05-2020, αναφέρονται τα στοιχεία «.....» και η Τράπεζα Eurobank, στην οποία κατευθύνθηκε, στο δε εισερχόμενο έμβασμα, στις 26-05-2020, αναφέρονται τα στοιχεία «.....», ήτοι τα ίδια ακριβώς στοιχεία συναλλαγής.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων προσκόμισε τα κάτωθι στοιχεία, προς επίρρωση των ισχυρισμών του:

- Εκτύπωση αποσπάσματος της κίνησης του λογαριασμού του προσφεύγοντος με IBAN: στην τράπεζα για την περίοδο 22/05/2020-03/06/2020.
- Πιστοποιητικά παρακράτησης φόρου από την Εθνική Υπηρεσία Εσόδων της Βουλγαρίας αναφορικά με εισοδήματα (κέρδη) περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 ύψους 135.000,00 λέβα και 01/03/2018-31/03/2018 ύψους 835.779,95 λέβα, επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 6.750,00 λέβα και 41.788,95 λέβα αντίστοιχα.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε την 5^η/3/2026 το υπ' αριθ. πρωτ. /05-03-2026 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προβάλλει συμπληρωματικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- **Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:** Η Φορολογική Αρχή ουδόλως σχολιάζει τα οριζόμενα στην εγκύκλιο διαταγή Ε. 2113/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. από τα οποία ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι, κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη, ότε και διήρκεσε η πανδημία COVID-19, τυχόν διαστήματα παραμονής του στην Ελλάδα δεν πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν προς αμφισβήτηση της φορολογικής του κατοικίας στη Βουλγαρία, η οποία επιβεβαιώνεται από τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας.
- **Ως προς το 2^ο προβαλλόμενο λόγο:** Το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. δεν έχει περιλάβει στην Έκθεση Απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής τον παραμικρό αντίλογο επί των προβαλλομένων ισχυρισμών του, δείγμα της πρόδηλης αδυναμίας αναπτύξεως πειστικού αντιλόγου επ' αυτών.

- **Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο:** Το απόσπασμα αναλυτικής κινήσεως του αλλοδαπού τραπεζικού λογαριασμού, το οποίο προσκόμισε, αποτελεί το έγγραφο, που χορηγεί για την παρακολούθηση της κινήσεως του λογαριασμού το οικείο τραπεζικό ίδρυμα και συνακόλουθα, ουδόλως μπορεί να αμφισβητηθεί νομίμως και βασίμως η εγκυρότητά του. Οι ισχυρισμοί του επιβεβαιώνονται πλήρως από τα στοιχεία ταυτότητας των οικείων συναλλαγών, δεδομένου ότι στο μεν εξερχόμενο έμβασμα, στις 22-05-2020, αναφέρονται τα στοιχεία «.....» και η Τράπεζα, στην οποία κατευθύνθηκε, στο δε εισερχόμενο έμβασμα, στις 26-05-2020, αναφέρονται τα στοιχεία «.....», ήτοι τα ίδια ακριβώς στοιχεία συναλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «[...] Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εσφαλμένα φορολογηθεί στην Ελλάδα για εισοδήματα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή δεδομένου ότι δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τα Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας είναι αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, αλλά και πριν και μετά από αυτά.

Επειδή, το θέμα της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ./07-03-2025 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της με αριθ. πρωτ./15-11-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω απόφαση μας κρίθηκε ότι η κύρια κατοικία του προσφεύγοντος, η συνήθης διαμονή του, το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και κατά συνέπεια η φορολογική του κατοικία, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2020 έως και 2022, βρίσκεται στην Ελλάδα, βάσει των κάτωθι σημαντικότερων διαπιστώσεων του ελέγχου:

«[...]

- Από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών, των χρεωστικών και των πιστωτικών καρτών του ελεγχόμενου στην Ελλάδα (αγορές και αναλήψεις από ΑΤΜ και τραπεζικά καταστήματα της Ελλάδας) προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρέμεινε στην Ελλάδα για παραπάνω από 183

μέρες εντός των ελεγχόμενων χρήσεων και συγκεκριμένα 339 ημέρες στο έτος 2020, 251 ημέρες στο έτος 2021 και 270 ημέρες στο έτος 2022. Περαιτέρω, δεν διαπιστώθηκε η χρήση των χρεωστικών και των πιστωτικών του καρτών στη Βουλγαρία για οποιαδήποτε μέρα των ελεγχόμενων ετών. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αντίστοιχα στοιχεία από το λογαριασμό της Βουλγαρίας του ελεγχόμενου που να αποδεικνύουν την παρουσία του στην αλλοδαπή.

- Από το έτος 2019 ο ελεγχόμενος διαθέτει κύρια κατοικία εμβαδού 140 τ.μ. στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, με κατανάλωση ρεύματος και για τα τρία (3) έτη, που αντιστοιχεί σε ετήσια και όχι περιστασιακή χρήση της κατοικίας (> 6.000 kwh), όπως προκύπτει από τα δεδομένα που παρείχε στον έλεγχο η Δ.ΗΛΕ.Δ. μέσω της ΠΟΛ 1033/2014.
- Από το έτος 2018 διαθέτει δευτερεύουσα κατοικία εμβαδού 155 τ.μ. στην με κατανάλωση ρεύματος και για τα τρία (3) έτη που αντιστοιχεί σε ετήσια σε ετήσια και όχι περιστασιακή χρήση της κατοικίας (> 15.000 kwh).
- Από το έτος 2022 διαθέτει και δεύτερη δευτερεύουσα κατοικία εμβαδού 120 τ.μ. στη Θεσσαλονίκη επί της οδού
- Διαπιστώθηκε η συχνή παραμονή του σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα ενώ δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με οποιαδήποτε κατοικία του στη Βουλγαρία.
- Διαθέτει σταθερό και κινητό τηλέφωνο στην Ελλάδα για τα οποία αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου οι πληρωμές ανά πάροχο, για κάθε ελεγχόμενο έτος, που αντιστοιχούν σε ετήσια χρήση των τηλεφώνων.
- Ο ελεγχόμενος έχει οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα (μητέρα του, αδερφή), ενώ δεν διαθέτει αντίστοιχους στη Βουλγαρία, όπως γονείς, αδελφια, σύζυγο ή τέκνα.
- Ο ελεγχόμενος διέθετε στο έτος 2020 δύο Ε.Ι.Χ. σε κίνηση στην Ελλάδα με αριθ. κυκλοφορίας και ένα ιδιωτικό σκάφος αναψυχής. Στο έτος 2021 απέκτησε ένα επιπλέον Ε.Ι.Χ με αριθ. κυκλοφορίας Από τα στοιχεία των πιστωτικών καρτών του ελεγχόμενου προκύπτουν συχνές αγορές βενζίνης κατά τα ελεγχόμενα έτη, που συνεπάγεται τη συχνή χρήση των Ε.Ι.Χ. στην Ελλάδα.
- Από την αναλυτική κίνηση των δαπανών του ελεγχόμενου προκύπτει ότι πραγματοποιούσε οικιακές δαπάνες σε καθημερινή βάση στην Ελλάδα, κατά τα ελεγχόμενα έτη.
- Ο ελεγχόμενος τηρούσε τις προσωπικές επενδύσεις του και το προσωπικό χαρτοφυλάκιο αξιών του στην Ελλάδα. Ειδικά στο έτος 2020 η συνολική αξία αγορών μετοχών που πραγματοποίησε ανήλθε σε 1.509.100,00€, ενώ το υπόλοιπο του χαρτοφυλακίου του ελεγχόμενου στις 31/12/2020 ανήλθε σε 1.392.962,00€, όπως προκύπτει από σχετική απαντητική επιστολή της Eurobank, ενώ τηρούσε στην Ελλάδα και προθεσμιακές καταθέσεις ύψους έως 1.700.000€
- Ο ελεγχόμενος πλήρωσε συνολικά για ασφάλιστρα διαφόρων κατηγοριών στην Ελλάδα, ποσού 18.772,10€ για τα έτη 2020 και 2021 και ποσού 23.051,60€ για το έτος 2022.
- Ο ελεγχόμενος δεν ασκεί επιτήδευμα στη Βουλγαρία. Δεν προκύπτει οποιαδήποτε επαγγελματική ενασχόληση του ελεγχόμενου στη Βουλγαρία ούτε προσκομίστηκε στον έλεγχο φορολογική δήλωση που να αποδεικνύει ότι υπάρχει φορολογητέο εισόδημα του στη Βουλγαρία.
- Ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε κατά τα ελεγχόμενα έτη ολιγοήμερα ταξίδια στο εξωτερικό με αφετηρία στην Ελλάδα μέσω συγκεκριμένου ελληνικού ταξιδιωτικού πρακτορείου της Θεσσαλονίκης.

- Ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε, κατά τα ελεγχόμενα έτη, πλήθος εμβασμάτων από ελληνικό λογαριασμό σε τρίτα πρόσωπα σε χώρες όπως η Ιταλία, η Τσεχία, η Αυστρία ή η Σλοβακία, ενώ δεν πραγματοποιήθηκε οποιοδήποτε έμβασμα προς τη φερόμενη ως χώρα φορολογικής κατοικίας του.
- Δεν εντοπίστηκε οποιαδήποτε δαπάνη του ελεγχόμενου που θα απεδείκνυε ταξίδι στη Βουλγαρία.
- Διαπιστώθηκε η ύπαρξη συνδεδεμένης με τον ελεγχόμενο επιχείρησης στην Ελλάδα από τις 03/10/2018 και ειδικότερα το νομικό πρόσωπο (Α.Φ.Μ.), καθώς: α) μοναδική μέτοχος του νομικού προσώπου είναι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, με έδρα την στο οποίο ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου στη χρήση 2022, β) διαπιστώθηκε η μεταφορά εμβασμάτων από λογαριασμό του ελεγχόμενου προς τον διαχειριστή της εταιρείας (Α.Φ.Μ.), γ) ο ελεγχόμενος έχει την ιδιότητα του εγγυητή σε δάνειο της εταιρείας, από 03/08/2021, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέλαβε ο έλεγχος από την τράπεζα Eurobank.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται νέα στοιχεία, τα οποία θα ήταν δυνατό να μεταβάλουν την κρίση της Υπηρεσίας μας περί της φορολογικής του κατοικίας κατά τα έτη 2020 έως 2022, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. 2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε..».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1042/26-01-2015 «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)», αναφέρεται ότι:

«[...] 2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. 3. Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε

προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1046040 ΕΞ 2014/14.3.2014 έγγραφό μας). [...] 5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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. [...] Ειδικά στην περίπτωση κατά την οποία φορολογικός κάτοικος ημεδαπής - φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μερίσματα από την αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στο εξωτερικό, οφείλει να το συμπεριλάβει στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματά του. πομένως, οι φορολογούμενοι-φυσικά πρόσωπα δεν αποδίδουν πλέον μόνοι τους τον φόρο επί των παραπάνω εισοδημάτων, οφείλουν όμως να φυλάσσουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, επίσημα μεταφρασμένα. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη αποδώσει (αυτοαπόδοση ή του έχει γίνει παρακράτηση από μεσολαβούν πιστωτικό ίδρυμα) φόρο μερισμάτων που προέρχονται από την αλλοδαπή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φόρος αυτός θα δηλωθεί στην ετήσια φορολογική δήλωση φυσικών προσώπων (Ε1) και θα συμψηφιστεί με αυτόν που αναλογεί. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρίνόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%), [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1223/08-10-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)», αναφέρεται ότι:

«[...] 4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο

δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

[...]

Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

ι) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

[...]

Τέλος, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, όταν δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης αυτού (π.χ. απόφαση του αρμόδιου οργάνου), θεωρείται ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο. [...]

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στη Βουλγαρία και συγκεκριμένα στην τράπεζα, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/13-08-2025 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Σ., έκρινε ότι ποσό 1.068.000,00€ από το σύνολο των διευρευνηθεισών πιστώσεων ύψους 1.270.046,56€ αφορούν μερίσματα αλλοδαπής (Βουλγαρίας) καταβληθέντα από κέρδη προηγούμενων ετών του νομικού προσώπου με την επωνυμία (....., ΑΦΜ) που εδρεύει στη και στο οποίο συμμετέχει ο προσφεύγων ως μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προκύπτει ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των υπό κρίση μερισμάτων, κατά τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται το φορολογικό έτος 2020, ήτοι ο χρόνος καταβολής των μερισμάτων στον προσφεύγοντα, μέσω των πιστώσεων του τραπεζικού του λογαριασμού στην αλλοδαπή, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον πίνακα διερευνηθεισών πιστώσεων της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση ο καταλογισθείς φόρος εισοδήματος επί των μερισμάτων θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (Βουλγαρία), όπως αυτός προκύπτει από τα πιστοποιητικά της Φορολογικής Αρχής της Βουλγαρίας, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται. Περαιτέρω, ως προς την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας, φορολογικού έτους 2020, και ειδικότερα την πίστωση με α/α 1 ύψους 200.000,00€, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως φέρεται ως ανατιολόγητη καθώς, όπως προκύπτει από το απόσπασμα αναλυτικής κινήσεως του οικείου τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής, το οποίο προσκομίζει και επικαλείται, αποτελεί επιστροφή του ιδίου ποσού, το οποίο είχε αποστείλει από τον εν λόγω λογαριασμό, στις 22-05-2020, σε τραπεζικό λογαριασμό του στην Τράπεζα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2255/1994 (ΦΕΚ Α' 195/18.11.1994) «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου», ορίζεται ότι:

«[...]

Άρθρο 10. Μερίσματα

1. Μερίσματα, που καταβάλλονται από εταιρεία π οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος. 2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν θα υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρίας σχετικά με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.

[...]

Άρθρο 23. Μέθοδοι για την εξάλειψη διπλής φορολογίας

1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής:

α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Βουλγαρία, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει:

- ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία
- ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία.

β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

γ) Στις περιπτώσεις που το εισόδημα που αποκτάται από τη Βουλγαρία είναι μέρισμα που πληρώνει μια εταιρεία κάτοικος Βουλγαρίας σε μια εταιρεία που είναι κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη της το φόρο στα κέρδη που καταβλήθηκαν στη Βουλγαρία από την εταιρεία που πληρώνει τα μερίσματα γι' αυτό το εισόδημα. [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής

υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/22-01-2014 «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013», αναφέρεται ότι:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

– Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

– Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

– Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1067/20-03-2015 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του 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 (άρθρο 16 του ν. 4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ. 1026/22.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β').

Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. 2.Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην

αλλοδαπή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «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, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] 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 κατ' 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, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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 [...] 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' επήκληση 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. [...]

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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982

(φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους [...].».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων ζητά τη μείωση του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων αλλοδαπής κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (Βουλγαρία) για το εισόδημα αυτό. Επιπλέον, ζητά την επανεξέταση της πίστωσης με α/α 1 ύψους 200.000,00€, φορολογικού έτους 2020, όπως αυτή παρατίθεται στον πίνακα διερευνηθεισών πιστώσεων της από 19/12/2025 οικείας έκθεσης ελέγχου και την αποδοχή των ισχυρισμών του επί αυτών, έτσι ώστε να κριθούν νόμιμες και αιτιολογημένες βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών στα πλαίσια επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/4.3.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών» της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία [...], η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, πιστοποιητικά της Φορολογικής Αρχής της Βουλγαρίας, περί παρακράτησης φόρου επί μερισμάτων περιόδων 01/01/2016-31/12/2016 και 01/03/2018-31/03/2018 καθώς και απόσπασμα

εκτύπωσης της κίνησης του τραπεζικού του λογαριασμού στην τράπεζα για την περίοδο 22/05/2020-03/06/2020, όπως τα ανωτέρω αναλυτικά αναφέρονται στο ιστορικό της παρούσας, προκειμένου να αναγνωρισθεί ο καταβληθείς φόρος αλλοδαπής και να αιτιολογηθεί η υπό κρίση πίστωση που κρίθηκε από τον έλεγχο ως άγνωστης πηγής.

Επειδή, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες προκειμένου να διαπιστωθεί αν και σε ποιο βαθμό τα προσκομισθέντα στοιχεία θα μετέβαλαν την προσδιορισθείσα φορολογητέα ύλη, το ύψος του καταλογισθέντος φόρου και συνακόλουθα το ποσό του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και, ως εκ τούτου, έγινε αναπομπή της υπόθεσης με συνημμένα τα εν λόγω έγγραφα κατά τα προβλεπόμενα στην προαναφερόμενη εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/2014. Ειδικότερα, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΜΕ.Φ. τη με αριθ. /31-03-2026 Πράξη Αναπομπής, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Φορολογική Αρχή συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας με την από 06/04/2026 Έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία έλαβε αριθμό ID Elenxis Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρονται αναλυτικά τα κάτωθι:

«[...] Οι διαπιστώσεις του ελέγχου επί των νέων στοιχείων είναι οι εξής:

A. Ο προσφεύγων προσκόμισε ως νέο στοιχείο (Id Elenxis) με την παραπάνω προσφυγή του απόσπασμα της κίνησης του λογαριασμού του στη Βουλγαρία με IBAN: για την περίοδο 22/05/2020-03/06/2020, η οποία παρέχει στον έλεγχο περισσότερες πληροφορίες από τα στοιχεία της αναλυτικής κίνησης του ίδιου λογαριασμού που παρέλαβε ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Σ. συνημμένα στο με αρ. πρωτ. Δ.Ο.Σ. ΕΜΠ /13-08-2025 έγγραφο της. Από το νέο στοιχείο αυτό προκύπτει ότι η πίστωση ποσού ύψους 200.000€ στις 26/05/2020 αφορά ακύρωση (αντιλογισμό) προγενέστερης (22/05/2020) χρέωσης του ίδιου λογαριασμού, η οποία αφορούσε μεταφορά ποσού 200.000€ στο λογαριασμό του ημεδαπού συνδεδεμένου νομικού προσώπου (Α.Φ.Μ.....) με IBAN: στην Τράπεζα η οποία κίνηση έλαβε τον αριθμό εμβάσματος FT από την τράπεζα. Το παραπάνω γεγονός αποδεικνύεται από την αιτιολογία της πίστωσης, η οποία αναφέρει ότι πρόκειται για επιστροφή του εμβάσματος με αριθμό Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι δεν υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη σχετικά με τη συγκεκριμένη πίστωση και το ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από το εισόδημα του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή ή αιτία παρ.4 Αρ.21 ν.4172/2013.

B. Επειδή τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων (Id Elenxis) αφορούν παρακρατήσεις φόρων μερισμάτων στη Βουλγαρία από το νομικό πρόσωπο(Μ.Ε.Π.Ε.) για κέρδη των χρήσεων 2016&2017.

Επειδή σχετικά με τις πιστώσεις με αριθμό 6&7Α/2020, από την αιτιολογία της τραπεζικής εγγραφής προκύπτει ότι αφορούν μερίσματα από τα κέρδη της χρήσης 2019 του νομικού προσώπου τα οποία διανεμήθηκαν στην επόμενη χρήση, ως είθισται. Το λογιστικό κέρδος του νομικού προσώπου όπως προκύπτει από δημοσιευμένα στοιχεία σε διαδικτυακούς τόπους της Βουλγαρίας ανήλθε σε 623.000 λέβα (318.534€), Κατά συνέπεια,

προκύπτει ότι η εταιρεία είχε τη δυνατότητα να καταβάλει τα παραπάνω ποσά των 300.000€ ως μερίσματα από τα κέρδη του 2019.

Σχετικά με την καταβολή του παραπάνω μερίσματος στον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε παραστατικό παρακράτησης μερίσματος στο όνομα του προσφεύγοντος από την Εθνική Υπηρεσία Εσόδων της Βουλγαρίας, ούτε οποιαδήποτε φορολογική δήλωση του ιδίου στη Βουλγαρία που να περιλαμβάνει τα ποσά αυτά.

Επειδή σχετικά με τις πιστώσεις με αριθμό 2-5&7B/2020, για τις οποίες ο προσφεύγων είχε αρχικά ισχυριστεί ότι αφορούν δάνειο από το νομικό πρόσωπο προς τον ίδιο, γεγονός που απορρίφθηκε από τον έλεγχο, δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να συνδέει τις καταβολές των ποσών με τα μερίσματα για τα οποία προσκόμισε τις εν λόγω βεβαιώσεις. Ειδικότερα, δεν προσκομίστηκε το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού Μερίσματα Πληρωτέα της εταιρείας για την περίοδο 01/01/2018-31/12/2020 που θα αποδείκνυε την ύπαρξη των υπολοίπων και την καταβολή τους στον προσφεύγοντα στη χρήση 2020.

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2017-2019 στον προσωπικό του λογαριασμό στην Ελλάδα ποσά συνολικού ύψους 2.385.000€ μέσω εμβασμάτων από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς του στη Βουλγαρία, για τα οποία ο έλεγχος κρίνει ότι μεταξύ άλλων αφορούν καταβολή των εν λόγω κερδών ύψους 135.000 λέβα (69.053€) για το 2016 και 835.779,95 λέβα (427.508,93€) για το 2017.

Επειδή τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων δεν μεταβάλλουν την κρίση του ελέγχου σχετικά με ότι οι κινήσεις με α/α 2-7B/2020 αφορούν μερίσματα αλλοδαπής Αρ.36 ν.4172/2013 τα οποία πρέπει να φορολογηθούν στη χρήση 2020 και για τα οποία δεν υφίσταται οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω που αναλυτικά αναφέραμε, προτείνεται η αποδοχή μέρους του νέων στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του και κατά συνέπεια το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο Φορολογικό Έτος 2020 ανά Πηγή Εισοδήματος διαμορφώνεται ως κάτωθι, ενώ δεν υφίσταται οποιαδήποτε μεταβολή στο φορολογητέο εισόδημα των χρήσεων 2021 & 2022:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ		Τόκοι-Μερίσματα –	Φορολογητέο Εισόδημα			
			Ακίνητη Περιουσία	Επιχ.Δρατηρ. (Αγν.Πηγή)	Μισθωτή Εργασία	Σύνολο
ΦΟΡ.2020	Ποσά δήλωσης	2.665,18	0,00	4.000,00	0,00	6.665,18*
	Ποσά ελέγχου	1.070.665,18	0,00	6.046,56	0,00	1.076.711,74

	Διαφορά	1.068.000,00	0,00	2.046,56	0,00	1.070.046,56
--	----------------	---------------------	-------------	-----------------	-------------	---------------------

*Βάσει προγενέστερου ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (16/10/2024).

[...].».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., όπως αυτό διατυπώνεται στην από 06/04/2026 Έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2020, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2020:

	Ποσά Δήλωσης (Α)		Ποσά Ελέγχου (Β)		Ποσά Ελέγχου μετά την Αναπομπή (Γ)		Ποσά ΔΕΔ (Δ)		Διαφορά (Α-Δ)
	Υπόχρεου	Συζ.	Υπόχρεου	Συζ.	Υπόχρεου	Συζ.	Υπόχρεου	Συζ.	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ									
Ακίνητη περιουσία									
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	2.665,18		1.070.665,18		1.070.665,18		1.070.665,18		1.068.000,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	4.000,00		206.046,56		6.046,56		6.046,56		2.046,56
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα									
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις									
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου									
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.665,18		1.276.711,74		1.076.711,74		1.076.711,74		1.070.046,56
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται									
Υπόλοιπο	6.665,18		1.276.711,74		1.076.711,74		1.076.711,74		1.070.046,56
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών									
Εκπτώσεις εισοδήματος									
Φορολογητέο εισόδημα	6.665,18		1.276.711,74		1.076.711,74		1.076.711,74		1.070.046,56

Επειδή, η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, φορολογικού έτος 2020, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός και λόγος αμφισβήτησης για τις υπ' αριθ./19-12-2025 και/19-12-2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 16/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και:

Α) Την τροποποίηση της υπ' αριθ./19-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και

Β) Την επικύρωση: α) της υπ' αριθ./19-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 και β) της υπ' αριθ./19-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

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

Φορολογικό Έτος 2020

- Υπ' αριθ./19-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗ (Γ)	ΔΕΔ (Δ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Δ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.665,18	1.276.711,74	1.076.711,74	1.076.711,74	1.070.046,56
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	1.320,01	121.395,37	55.395,37	55.395,37	54.075,36
Προκαταβολή φόρου						
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων						
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη						
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			60.037,68	27.037,68	27.037,68	27.037,68
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.						
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών						
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης						
Τέλος Επιτηδεύματος						
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		4.134,00	4.134,00	4.134,00	4.134,00	4.134,00
Διαφορά συμψηφισμού						
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς						
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.454,01	185.567,05	86.567,05	86.567,05	81.113,04
	για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

Φορολογικό Έτος 2021

- Υπ' αριθ./19-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3.290,02	8.084,18	8.084,18	4.794,16
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	-0,01	1.582,06	1.582,06	1.582,07
Προκαταβολή φόρου					

Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		791,04	791,04	791,04
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος Επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	4.712,50	4.712,50	4.712,50	
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.712,49	7.085,60	7.085,60
	για επιστροφή			2.373,11
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Φορολογικό Έτος 2022

- Υπ' αριθ./19-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	29.041,26	33.185,56	33.185,56	4.144,30
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.286,88	2.654,50	2.654,50	1.367,62
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			683,81	683,81	683,81
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		6.448,00	6.448,00	6.448,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.734,88	9.786,31	9.786,31	2.051,43
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.