



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 15/07/2026

Αριθμός απόφασης: 3206

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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' 6009/25-11-2022).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου ΑΛΙΒΕΡΙΟΥ ΕΥΒΟΙΑΣ, Τ.Κ. 34500 κατά:

- της υπ' αριθ. /04-03-2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Άρθρου 33 Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
- της υπ' αριθ. /04-03-2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Άρθρου 33 Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από 04/03/2026 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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:

- Με την υπ' αριθ. /04-03-2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Άρθρου 33 Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 52.500,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 26.250,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 78.750,00€.

- Με την υπ' αριθ. /04-03-2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Άρθρου 33 Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 57.500,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 28.750,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 86.250,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών περιόδων 01/01/2021 – 31/12/2022, εδράζονται επί της από 04/03/2026 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /16-06-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με ΑΦΜ:, μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, η ανωτέρω εντολή ελέγχου και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος, για το χρονικό διάστημα 01/01/2021-31/12/2022, που περιήλθαν στην Υπηρεσία σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της ελεγκτικής αρχής.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω δεδομένων, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, για τα ελεγχόμενα έτη 2021 και 2022, που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και χαρακτηρίστηκαν «πρωτογενείς». Για τον λόγο αυτό, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /24-06-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 με το οποίο ζητήθηκε μεταξύ άλλων, να αιτιολογήσει καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν ήταν δυνατόν να συσχετιστούν με αντίστοιχες χρεώσεις ή με φορολογηθέντα εισοδήματα.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα υπ' αριθμ. /25-09-2025, ... /11-11-2025, ... /24-11-2025 και /07-01-2025 απαντητικά υπομνήματά του με συνημμένα παραστατικά, εξηγήσεις σχετικά με την προέλευση των τραπεζικών του καταθέσεων και με την αναλυτική κίνηση των λογαριασμών αλλοδαπής του.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για τις περιόδους 01/01 - 31/12/2021 και 01/01 - 31/12/2022, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

Διαπιστώσεις σχετικά με το εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής.

• **Για το φορολογικό έτος 2021**

Κατά τον έλεγχο της χρήσης 2021, από την αξιολόγηση της κίνησης του ατομικού λογαριασμού του προσφεύγοντος της τράπεζας CREDIT SUISSE Ελβετίας (αρ.) διαπιστώθηκαν οι κάτωθι δυο (2) πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 1.050.000€:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1		26/02/2021	CLEARING PAYMENT		150.000,00
2		30/03/2021	CLEARING PAYMENT		900.000,00

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι ανωτέρω πιστώσεις προέρχονται από τον λογαριασμό (αρ. στην τράπεζα CREDIT SUISSE Ελβετίας) της εταιρείας (Νήσοι Μπαχάμες), της οποίας ο ελεγχόμενος είναι αποκλειστικός δικαιούχος. Οι καταβολές κρίθηκαν ως διανομές κερδών χρήσης 2021 και προηγούμενων χρήσεων, μη δηλωθείσες ως μερίσματα αλλοδαπής.

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1042/2015, προστέθηκε ποσό 1.050.000 ευρώ στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής. Δεν προέκυψε οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου ούτε δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας. Τα σχετικά εισοδήματα δεν είχαν δηλωθεί σε προηγούμενες χρήσεις, ενώ χρόνος κτήσης τους σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 8 - ν. 4172/2013 θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης.

• **Για το φορολογικό έτος 2022**

Κατά τον έλεγχο της χρήσης 2022, από την αξιολόγηση της κίνησης του ατομικού λογαριασμού του προσφεύγοντος της τράπεζας CREDIT SUISSE Ελβετίας (αρ.) διαπιστώθηκε η κάτωθι πρωτογενής πίστωση ύψους 1.150.000€:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1		07/12/2022	CLEARING PAYMENT		1.150.000,0

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ανωτέρω πίστωση προέρχεται από τον λογαριασμό (..... στην τράπεζα CREDIT SUISSE Ελβετίας) της εταιρείας (Νήσοι Μπαχάμες), της οποίας ο ελεγχόμενος είναι αποκλειστικός δικαιούχος. Η καταβολή κρίθηκε ως διανομή κερδών χρήσης 2022 και προηγούμενων χρήσεων, τα οποία δε δηλώθηκαν ως μερίσματα αλλοδαπής. Το ποσό αυτό, την ίδια ημέρα μεταφέρθηκε στον υπ' αριθμ. GR..... κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Ελλάδα.

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1042/2015, προστέθηκε ποσό 1.150.000 ευρώ στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής. Δεν προέκυψε οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου ούτε δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας. Τα σχετικά εισοδήματα δεν είχαν δηλωθεί σε

προηγούμενες χρήσεις, ενώ χρόνος κτήσης σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 8 – ν. 4172/2013 θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης.

Βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. κατέληξε στον κάτωθι συγκεντρωτικό πίνακα εισοδημάτων:

Συγκεντρωτικός πίνακας από όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ		Φορολογητέο Εισόδημα				
		Μερίσματα-Τόκοι/ Δικαιώματα.	Επιχ. Δραστηριότητα (αγν. Πηγής)	Επιχ. Δραστηριότητα	Ακίνητη Περιουσία	ΣΥΝΟΛΟ
2021	Ποσά δήλωσης	115.013,45	0,00	0,00	6.198,00	121.211,45
	Ποσά ελέγχου	1.165.013,45	0,00	0,00	6.198,00	1.171.211,45
	Διαφορά	1.050.000,00	0,00	0,00	0,00	1.050.000,00
2022	Ποσά δήλωσης	121,47	0,00	0,00	6.198,00	6.319,47
	Ποσά ελέγχου	1.150.121,47	0,00	0,00	6.198,00	1.156.319,47
	Διαφορά	1.150.000,00	0,00	0,00	0,00	1.150.000,00

Τα παραπάνω συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. /09-02-2026 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2021 και 2022.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στην σύνταξη της από 04/03/2026 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 36 - Ν. 4172/2013. Ειδικότερα, ο έλεγχος έχει προβεί σε μια νομικά αυθαίρετη, ανεπίτρεπτα διασταλτική και πλημμελώς αιτιολογημένη κρίση χαρακτηρίζοντας τις επίμαχες καταβολές ως μερίσματα, χωρίς να διαπιστώσει ότι αυτές προέρχονται από αδιανέμητα κέρδη του νομικού προσώπου ούτε ότι το δικαίωμα είσπραξης τους αποκτήθηκε κατά τον καταλογισθέντα χρόνο.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Ειδικότερα, το βάρος απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης αφενός φέρει η Φορολογική Διοίκηση, αφετέρου η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται όταν η τέλεση της παράβασης δεν αποδεικνύεται με τον απαιτούμενο βαθμό βεβαιότητας. Επιπλέον, ο έλεγχος χαρακτήρισε τις επίμαχες καταβολές ως μερίσματα εσφαλμένα, αναπόδεικτα και χωρίς επαρκή αιτιολογία, χωρίς να τεκμηριώνει πραγματικά και νομικά τη σχετική κρίση του, καθιστώντας τον καταλογισμό πλημμελή.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

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. επομένως, 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 κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%),[...]».

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, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 36 - Ν. 4172/2013. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει προβεί σε μια νομικά αυθαίρετη, ανεπίτρεπτα διασταλτική και πλημμελώς αιτιολογημένη κρίση χαρακτηρίζοντας τις επίμαχες καταβολές ως μερίσματα, χωρίς να διαπιστώσει ότι αυτές προέρχονται από αδιανέμητα κέρδη του νομικού προσώπου ούτε ότι το δικαίωμα είσπραξής τους αποκτήθηκε κατά τον καταλογισθέντα χρόνο.

Επειδή, ο προσφεύγων τυγχάνει μοναδικός μέτοχος της εταιρείας, με έδρα τις Μπαχάμες, η οποία διατηρεί επενδυτικό χαρτοφυλάκιο στην τράπεζα Credit Suisse της Ελβετίας.

Επειδή, η εν λόγω εταιρεία προέβη σε καταβολές προς αυτόν ποσών ύψους 1.050.000 ευρώ κατά τη χρήση 2021 και 1.150.000 ευρώ κατά τη χρήση 2022, χωρίς ο προσφεύγων να παράσχει οποιαδήποτε επαρκή αιτιολόγηση, παρά το γεγονός ότι κλήθηκε από τον έλεγχο δυνάμει του υπ' αριθμ. /24-06-2025 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024.

Περαιτέρω, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει νέα αποδεικτικά στοιχεία ή προβάλλει ειδικούς ισχυρισμούς ικανούς να μεταβάλουν τα πραγματικά δεδομένα που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή, ενώ δεν προσκομίστηκαν ούτε αντίγραφα των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της αλλοδαπής εταιρείας, από τα οποία θα μπορούσε να αποδειχθεί ότι οι επίμαχες καταβολές αφορούν οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή του με το νομικό πρόσωπο.

Επειδή, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, δεν προκύπτει ότι τα ανωτέρω ποσά συνιστούν εισόδημα διαφορετικής κατηγορίας ή επιστροφή κεφαλαίου προς τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ώστε να αποδείξει ότι τα ποσά που πιστώθηκαν στον ατομικό του λογαριασμό, με αρ. της τράπεζας CREDIT SUISSE Ελβετίας, αποτελούν επιστροφή χρηματικού κεφαλαίου και περαιτέρω ότι το σύνολο των ποσών που επιστράφηκε ήταν μικρότερο από το αρχικό κεφάλαιο που τροφοδότησε το λογαριασμό με αρ. της αλλοδαπής νομικής οντότητας (δηλαδή δεν υπήρξε θετική διαφορά μεταξύ εισερχομένων - εξερχομένων κεφαλαίων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και του λογαριασμού της αλλοδαπής νομικής οντότητας.)

Επιπλέον, από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος για τις χρήσεις 1996 έως 2020 προκύπτει ότι ο προσφεύγων, μολονότι ήταν καθ' όλο το διάστημα αυτό φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν είχε δηλώσει εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής παρελθουσών χρήσεων της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή, 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 Ελβετία και συγκεκριμένα στην τράπεζα CREDIT SUISSE με αρ. λογαριασμού (ατομικός), έκρινε ότι ποσό 1.050.000,00€ για το φορολογικό έτος 2021 και το ποσό 1.150.000,00€ για το φορολογικό έτος 2022, αφορούν μερίσματα αλλοδαπής καταβληθέντα από κέρδη προηγούμενων ετών του νομικού προσώπου με την επωνυμία που εδρεύει στις Μπαχάμες και στο οποίο συμμετέχει ο προσφεύγων ως μοναδικός μέτοχος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και ελλείψει αντίθετων αποδεικτικών στοιχείων, ο έλεγχος, ορθώς, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες καταβολές συνιστούν διανομή κερδών της εταιρείας, προερχόμενων τόσο από τις χρήσεις 2021 και 2022 όσο και από κέρδη προηγούμενων χρήσεων τα οποία δεν είχαν διανεμηθεί έως την 31/12/2020.

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 θεωρούνται τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, 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.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 04/03/2026 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλομένων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός

που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, και την επικύρωση

- της υπ' αριθ. /04-03-2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Άρθρου 33 Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
- της υπ' αριθ. /04-03-2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Άρθρου 33 Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης /04-03-2026) φορολογικής περιόδου 01/01/21 – 31/12/21.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	121.211,45	1.171.211,45	1.171.211,45	1.050.000,00
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	929,70	53.429,70	53.429,70	52.500,00
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		169,20	169,20	169,20	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		33,84	33,84	33,84	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			26.250,00	26.250,00	26.250,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		440,00	440,00	440,00	0,00
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.572,74	80.322,74	80.322,74	78.750,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης /04-03-2026) φορολογικής περιόδου 01/01/22 – 31/12/22.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.220,47	1.156.220,47	1.156.220,47	1.150.000,00
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	914,85	58.414,85	58.414,85	57.500,00
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		169,20	169,20	169,20	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		33,84	33,84	33,84	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			28.750,00	28.750,00	28.750,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		440,00	440,00	440,00	0,00
.....					
Διαφορά συμφητισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.557,89	87.807,89	87.807,89	86.250,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.