



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4630

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2014 και της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2014 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15-06-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 35.669,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 25.682,03 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 61.351,52€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 17201,15 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 8.256,55 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 25.457,70€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 12.101,44 €, πλέον πρόσθετου

φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.050,72 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 18.152,16€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.163,99 €, πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας ύψους 2.998,07 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 7.162,06€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.244,79 €, πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας ύψους 1.077,50 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 3.322,29€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.658,69 €, πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας ύψους 829,35 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 2.488,04€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. ΕΜΠ Πληροφοριακού Δελτίου από τη Β' Υποδιεύθυνση-Τμήμα Ερευνών Γ' της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, το οποίο αναφέρεται στο με αρ. έγγραφο της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων σύμφωνα με το οποίο η γερμανική εταιρεία κατέβαλε κατά την περίοδο 2012-2014 χρηματικά ποσά - προμήθεια στην (με μοναδικό μέτοχο τον κ.), η οποία ενεργούσε ως εμπορικός αντιπρόσωπος της γερμανικής, μέσω της τράπεζας Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι ο ως μοναδικός μέτοχος της, δεν έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013 και 2014 (χρήσεις 2010-2011 αντίστοιχα) και του φορολογικού έτους 2014 τα εισοδήματα που απέκτησε στην αλλοδαπή από συμμετοχή σε εμπορική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 §1 και του άρθρου 2 §1 του Ν.2238/1994. Ειδικότερα, στη χρήση 2012 υπέβαλλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη αξίας **96.502,50 €**, στη χρήση 2013 υπέβαλλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη αξίας **63.195,72 €**

και στη χρήση 2014 υπέβαλλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη αξίας **46.165,22 €**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή δεν του επέδωσε τα εννέα έγγραφα που επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου.
2. Δεν έγινε κανένας έλεγχος στα βιβλία της εταιρείας τα οποία λόγω παραγραφής δεν τα προσκόμισε όλα.
3. Μη νόμιμες οι πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου, στηρίζονται σε άσχετες διατάξεις- Το άρθρο 1 του ν. 2238/94 αναφέρεται στην επιβολή φόρου που αποκτάται στην ημεδαπή και αλλοδαπή αλλά όχι πως εξευρίσκεται το καθαρό εισόδημα σε αλλοδαπή εταιρεία- Το άρθρο 2 του ν. 2238/94 αναφέρεται στα φυσικά πρόσωπα και όχι στις αλλοδαπές εταιρείες- Το άρθρο 3 του ν. 2238/94 δεν αφορά στον έλεγχο αλλοδαπής εταιρείας και τη φορολογία αυτής – Το άρθρο 4 του ν. 2238/94 αφορά την εγχώρια πηγή φορολογητέου εισοδήματος αλλά όχι τον έλεγχο αλλοδαπής εταιρείας, το εισόδημα και τη φορολογία αυτής. Το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή. Το ποσό που κατατέθηκε στο λογαριασμό της είναι τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2012, 2013 & 2014. Για να φορολογηθεί ο ίδιος στην Ελλάδα για τα κέρδη της εταιρείας έπρεπε να πάρει μέρισμα και η φορολογική αρχή πρέπει να αποδείξει το ύψος του μερίσματος ή των κερδών της εταιρείας, τα ακαθάριστα έσοδα δεν είναι μέρισμα, δεν είναι κέρδη και μη νομίμως η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.
4. Παράλειψη καταχώρησης-μετεγγραφής της καταλογιστικής πράξης στα οικεία βιβλία.
5. Θέματα και ακυρότητες που προκύπτουν αναφορικά με την επιτροπή του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
6. Αρχή της χρηστής διοίκησης-Κάθε επιβολή φόρου ο οποίος είναι υπέρογκος λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής κατάστασης του παραβάτη και της οικονομικής κρίσης σήμερα αντιβαίνει στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Οι επιβληθέντες φόροι είναι εξοντωτικοί διότι και η καταβολή τους προϋποθέτουν την οικονομική εξαφάνισή του.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»**

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ. Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.»

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις η κοινοποίηση των συνημμένων εγγράφων και στοιχείων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και τα οποία μνημονεύονται ρητώς στο σώμα των από 15-6-2016 σχετικών εκθέσεων ελέγχου παρά μόνο κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος από τον προσφεύγοντα προς την αρμόδια φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο και συνέταξε τις ως άνω σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου διορθωτικού και

προληπτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 έγγραφο της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ της Γ.Γ.Δ.Ε. δόθηκαν οι απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την «ορθή» και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 ενώ σύμφωνα με τη με αριθμό ΔΕΛ. Α1044111 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ. 759/Β΄/07-03-2014) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καθορίσθηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για φυσικά πρόσωπα.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 15-6-2016 κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 37, 62 και 66 του ν.4174/2013 καθώς και της με αριθμό ΔΕΛ. Α1044111 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ. 759/Β΄/07-03-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίσθηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για φυσικά πρόσωπα και ως εκ τούτου ουδεμία παράβαση της ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους έχει συντελεστεί εν προκειμένω και ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», θεσπίστηκε το υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς

προσφυγής το οποίο αφορά σε πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές και αμφισβητούνται από τον υπόχρεο, προκειμένου να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προέλεγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε να αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων.

Επειδή ο προσφεύγων προσβάλλει με την κατάθεση της παρούσας την κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 Ειδική Διοικητική Διαδικασία ως αντίθετη με τις συνταγματικές διατάξεις.

Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την από 15-6-2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο της Β' Υποδιεύθυνσης-Τμήμα Ερευνών Γ' της Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής-Αιγαίου, αναφορικά με τη διενέργεια ελέγχου στην ατομική επιχείρηση από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η συνεργασία της εταιρείας με την εταιρεία η οποία ενεργούσε ως εμπορικός αντιπρόσωπος της γερμανικής και της οποίας **μοναδικός μέτοχος εμφανίζεται ο**, συνεχίζεται μέχρι και σήμερα παρόλο που ο τελευταίος έχει προβεί σε διακοπή εργασιών στην Ελλάδα. Περαιτέρω, με το ως άνω δελτίο πληροφοριών, διαβιβάστηκε το με αριθ. έγγραφο της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών με συνημμένη λίστα με τις πληρωμές της γερμανικής εταιρείας κατά την περίοδο 2012-2014 προς την εταιρεία μέσω της τράπεζας Ειδικότερα, κατά τη περίοδο 2012-2014, η γερμανική εταιρεία κατέβαλε ως προμήθεια στην τα εξής χρηματικά ποσά: α) Το έτος 2012, κατεβλήθη συνολικό ποσό ύψους **96.502,50 €** β) το έτος 2013 κατεβλήθη συνολικό ποσό ύψους **63.195,72 €** και γ) το έτος 2014 κατεβλήθη συνολικό ποσό ύψους **46.165,22 €**.

Επειδή σύμφωνα με την από 15-6-2016 σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ποσά προμηθειών που κατεβλήθησαν από τη γερμανική εταιρεία στην εταιρεία στο τηρούμενο λογαριασμό της τελευταίας, αποτελούν φορολογητέο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης από συμμετοχή σε εμπορική επιχείρηση του προσφεύγοντα και μοναδικού μετόχου της ως άνω εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:
«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται:
«1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.
2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

A-B. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2238/94 ορίζεται:
«1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 2238/94 ορίζεται:

«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

1..2..3. Για τα εισοδήματα της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του άρθρου 24, ο χρόνος εξαργύρωσης ή είσπραξης των μερισμάτων και τόκων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.2238/94 ορίζεται:

«1. Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα άρθρα 24 και 25 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 του ν. 2238/94 όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 3 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011](#) (ΦΕΚ Α΄ 66/31-03-2011) και σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 52 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 31/03/2011 και μετά, ορίζεται:

«3. Στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 του ν. 2238/94 όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 3 του άρθρου 6 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, ορίζεται:

«3. Στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4174/2013 οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται ότι:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Επειδή σύμφωνα με την από 15-6-2016 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι τα ποσά της προμήθειας που έλαβε η εταιρεία από τη γερμανική εταιρεία τα έτη 2012, 2013 και 2014 και τα οποία κατατέθηκαν στο λογαριασμό της στη τράπεζα, πρέπει να φορολογηθούν σαν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης στο όνομα του μοναδικού μετόχου της εν λόγω εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 του ν. 2238/94.

Επειδή ο έλεγχος δεν προσδιορίζει την πηγή προέλευσης των καταβαλλόμενων ποσών προμηθειών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 και του άρθρου 7 του ν. 4174/2013, θεωρώντας ότι αποτελεί εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης από συμμετοχή σε εμπορική επιχείρηση το οποίο και φορολογεί με τις γενικές

διατάξεις στο όνομα του φυσικού προσώπου και μοναδικού μετόχου της αλλοδαπής εταιρείας.

Επειδή από την σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν προκύπτει η διαπίστωση από τον έλεγχο της τυχόν διανομής κερδών από την αλλοδαπή εταιρεία τα υπό κρίση έτη και της καταβολής αυτών με τη μορφή μερισμάτων στο δικαιούχο ως μοναδικός μέτοχος αυτής, οπότε στην περίπτωση αυτή το εισόδημα αυτό θα αποτελούσε για τον μέτοχο εισόδημα από κινητές αξίες του εξωτερικού και εισόδημα από κεφάλαιο και δεδομένου ότι αυτός είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος θα έπρεπε να φορολογηθεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις φορολογίας του εισοδήματος από μερίσματα εξωτερικού τα οποία λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ 3 ν 2238/94 και των διατάξεων του άρθρου 40 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε ανάλογα με το έτος είσπραξης.

Επειδή τα ποσά προμήθειας συνολικού ύψους 96.502,50 ευρώ, 63.195,72 ευρώ και 46.165,22 ευρώ που κατεβλήθησαν τα έτη 2012, 2013 και 2014 αντιστοίχως από την γερμανική εταιρεία στην εταιρεία η οποία ενεργούσε ως εμπορικός αντιπρόσωπος της γερμανικής, δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου της δεύτερης αλλοδαπής εταιρείας, στην οποία εμφανίζεται μοναδικός μέτοχος ο προσφεύγων και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αναφορικά με τη διαπίστωση της πραγματικής και όχι της καταστατικής της έδρας στις και την φορολόγηση των κτηθέντων εισοδημάτων ως εισόδημα ημεδαπής και όχι αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες καθόσον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία οι καταλογισθείσες

παραβάσεις, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

.....

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ