



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 06 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2089**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από **22/02/2019** και με αριθ. πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, με ορισθέντα φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον, κατά των με ημερομηνία **21/12/2018** και αριθ., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, **οικον. ετών 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **21/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος** της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **22/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **28/12/2018** και ο προσφεύγων είναι κάτοικος εξωτερικού, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της υπ' αριθμ./**04-06-2018** εντολής ελέγχου της προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, για τα οικον. έτη **2013 και 2014** και για το φορολογικό έτος **2014**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των ν. 2238/1994, με αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών του λογαριασμών που απέστειλαν οι τράπεζες, μετά από σχετικά αιτήματα του ελέγχου.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **21/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994 και 21§4 του ν. 4172/2013), για το έτη **2012, 2013 και 2014**, οι οποίες συγκεντρωτικά ανά έτος, ανέρχονται:

	Προσαύξηση περιουσίας
Οικονομικό έτος 2013	770.848,58 €
Οικονομικό έτος 2014	536.554,90 €
Φορολογικό έτος 2014	248.287,34 €
Σ ύ ν ο λ ο	1.555.690,82 €

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου Εισοδ.	Πρόστιμο αρθ. 53 & 58 ΚΦΔ	Εισφορά αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που καταλογίστηκε
1	 - 21/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	770.848,58€	334.301,86€	313.575,15€	30.415,01€	678.292,02€
2	 - 21/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2014	536.554,90€	173.563,12€	156.467,15€	20.973,40€	351.003,67€
3	 - 21/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2015	248.287,34€	81.934,82€	40.967,41€	9.545,32€	132.447,55€
Σ ύ ν ο λ α					589.799,80€	511.009,71€	60.933,73€	1.161.743,24€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση ή την τροποποίηση** επί τα βελτίω των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναπιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που συνιστούν μέρισμα αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας,
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναπιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών προερχομένων από γνωστή αιτία,
- 3) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός εις βάρος φορολογικού κατοίκου εξωτερικού ποσών προερχομένων από εμβάσματα εξωτερικού,
- 4) Επικουρικώς, παράνομη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί των μερισμάτων ναυτιλιακών εταιρειών,

Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Παράταση έκδοσης Απόφασης - Αναπομπή της υπόθεσης

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** που δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο (**Σχετ. 1-13**), ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Το υπ' αριθμ. /09-09-2013 ΦΕΚ τεύχος Γ', με το οποίο διορίστηκε επίτιμος πρόξενος της Ελλάδας στη (**Σχετ. 1**),
- ✓ Εκτύπωση της μερίδας του από την προσωποποιημένη πληροφόρηση του taxisnet, από την οποία προκύπτει ο ορισμός φορολογικού εκπροσώπου από την 01/01/2012 (**Σχετ. 2**),
- ✓ Τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, με τις οποίες δήλωσε στον κωδ. 319 αυτών, ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (**Σχετ. 3, 4 και 5**),
- ✓ Την από 11/02/2019 βεβαίωση της επιχείρησης, για την καταβολή μερίσματος στις ελεγχόμενες χρήσεις (**Σχετ. 6**),
- ✓ Την με αριθ. πρωτ. /12-02-2019 βεβαίωση του τμήματος ναυτιλιακών εταιρειών, της Δ/σης ποντοπόρου ναυτιλίας του υπουργείου ναυτιλίας για την επιχείρηση (**Σχετ. 7**),
- ✓ Την από 08/02/2019 επιστολή της, που αφορά τους λογαριασμούς που τροφοδότησαν 30 από τις πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες δεν υπάρχουν δικαιολογητικά συναλλαγής (**Σχετ. 8**),
- ✓ Απόσπασμα του υπ' αριθμ. λογαριασμού του στη (**Σχετ. 9**),
- ✓ Παραστατικά τραπεζικών συναλλαγών που αφορούν 44 πρωτογενείς πιστώσεις (**Σχετ. 10**),
- ✓ Απόσπασμα της από 04/01/2012 απόφασης της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων συμμετέχει στο κεφάλαιο αυτής κατά 50% (**Σχετ. 11**), καθώς και βεβαίωση της ίδιας εταιρείας (**Σχετ. 11α**), καθώς και έντυπα οικονομικών καταστάσεων ετών 2010-2014 της ως άνω Εταιρείας (**Σχετ. 13**),

Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας **Υπόμνημα (1^ο)** το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. **ΔΕΔ** **2019/01-04-2019**, με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα:

- ✓ Το από 23/02/2012 παραστατικό της τράπεζας, από το οποίο προκύπτει η μεταφορά ποσού από λογαριασμό της σε λογαριασμό της επιχείρησης (**Σχετ. ΥΠ1.1,2**),
- ✓ Αντίγραφο της κίνησης λογαριασμού της που τηρεί στην τράπεζα (**Σχετ. ΥΠ1.3,4**),
- ✓ Αντίγραφο του σώματος 99 επιταγών διαφόρων εκδοτών, σε διαταγή της

Στη συνέχεια, υπέβαλε στην υπηρεσία μας **Υπόμνημα (2^ο)** το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. **ΔΕΔ** **/06-05-2019**, με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα:

- ✓ Απόσπασμα του λογαριασμού του με αριθ. στην,
- ✓ Η από 24/04/2019 υπεύθυνη δήλωση του

Τέλος, με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ** **ΕΞ2019ΕΜΠ/11-04-2019** έγγραφό μας, προς το τμήμα κανονιστικής συμμόρφωσης της, ζητήσαμε την παροχή στοιχείων (φορολογική κατοικία κλπ) για τις εταιρείες, από λογαριασμούς των οποίων τροφοδοτούνται οι επίμαχες πιστώσεις, ήτοι των εταιρειών: **1)**, **2)**, **3)**, **4)**, **5)**, **6)**, **7)** και **8)**, δεδομένου ότι γι' αυτές δεν υπάρχουν στοιχεία στο taxis για την απόδοση ΑΦΜ στην Ελλάδα.

Η τράπεζα μας απάντησε με το από 09/05/2019 έγγραφό της (**ΔΕΔ** **ΕΙ2019ΕΜΠ/09-05-2019**), με το οποίο μας ενημέρωσε ότι μετά από έρευνα που πραγματοποίησε στα συστήματά της διαπίστωσε τα ακόλουθα για καθεμιά από τις ανωτέρω εταιρείες:

- 1)** Για την, ότι είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τη Λιβερία και δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα,
- 2)** Για την, ότι είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τον Παναμά και δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα,
- 3)** Για την, ότι είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τα νησιά Μάρσαλ και δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα,

4) Για την, ότι είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τη Νότια Αφρική και δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα,

5) Για την, ότι είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τη Λιβερία και δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα,

Για την εταιρεία, δεν προκύπτουν περαιτέρω πληροφορίες, ενώ οι εταιρείες και δεν τηρούν λογαριασμό στην

Κατόπιν αυτών, με την υπ' αριθμ./15-05-2019 **Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, γνωρίζοντάς της τα κατωτέρω στοιχεία:

Από τη διενέργεια έρευνας στο μητρώο taxis, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Εξωτερικού από 01/01/2012, σύμφωνα με την με αριθμό δήλωσης/13-12-2018 επανεκτύπωση βεβαίωσης μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου, την οποία αποστείλαμε συνημμένη.
- Οι παρακάτω εταιρείες, που **έχουν ΑΦΜ στην Ελλάδα** έχουν δηλωθεί ως εταιρείες του **A.N 89/1967 ή του Ν. 27/1975** (διαθέτουν γραφείο στην Ελλάδα), εκτυπώσεις των οποίων αποστείλαμε συνημμένα:

Τροφορότης λογ. ή έμβασμα	Εταιρεία	Α.Φ.Μ:	α/α πιστώσεων βάσει σημειώ- ματος διαπιστώσεων / έτος	Σύνολο Πιστώσεων \$	Μετατροπή Πιστώσεων €
.....			1, 12, 30, 50, 88 2012 - 2014	754.000,00\$	570.376,53€
Έμβασμα			31 2012	20.000,00\$	15.497,87€
Έμβασμα			19, 59, 70, 86 2012 - 2014	80.000,00\$	60.715,14€
Έμβασμα			40, 62 2013	63.000,00\$	47.347,30€
.....			8, 24 2012	65.000,00\$	51.163,36€
.....			75 2014	27.000,00\$	19.657,81€
.....			44, 80 2013, 2014	23.500,00\$	17.662,75€
.....			90 2014	20.000,00\$	15.869,24€
Έμβασμα			20 2012	7.827,18\$	7.827,18€
.....			66 2013	5.000,00\$	3.722,73€
Έμβασμα			56, 57 2013	15.000,00\$	11.434,67€
.....			46, 47, 83, 84 2013, 2014	45.000,00\$	33.486,14€
.....			7, 9, 14, 35, 39, 42, 51, 55, 69, 73, 78, 82 2012 - 2014	289.000,00\$	218.417,83€
Έμβασμα			77, 87 2014	16.000,00\$	11.837,22€

- Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ** **ΕΞ2019 ΕΜΠ/11-04-2019** έγγραφό μας, προς το τμήμα κανονιστικής συμμόρφωσης της, ζητήσαμε την παροχή στοιχείων (φορολογική κατοικία κλπ) για τις κατωτέρω εταιρείες, από λογαριασμούς των οποίων τροφοδοτούνται οι επίμαχες πιστώσεις, και η τράπεζα μας απάντησε με το από 03/05/2019 έγγραφό της, που έλαβε αρ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ2019ΕΜΠ/09-05-2019** από την υπηρεσία μας, από τα οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Τροφορότης λογ. ή έμβασμα	Εταιρεία	Απάντηση τράπεζας	α/α πιστώσεων βάσει σημειώ-ματος διαπιστώσεων / έτος	Σύνολο Πιστώσεων \$	Μετατροπή Πιστώσεων €
.....		Λιβερία	23 2012	20.000,00\$	15.343,31€
.....		Παναμάς	38 2013	10.000,00\$	7.382,25€
.....		Νησιά Μάρσαλ	21 2012	20.000,00\$	15.570,26€
.....		Νότια Αφρική	5, 6, 10, 15, 22, 52, 60, 63, 68, 85, 89 2012-2014	21.700,00\$	76.804,53€ 16.039,62€
.....		Λιβερία	2, 28 2012	50.000,00\$	38.507,67€
.....		Δεν έχει στοιχεία	74 2014	8.000,00\$	5.844,75€
.....		Δεν έχει λογ/σμό	67, 93 2013, 2014	40.000,00\$	31.338,29€
.....		Δεν έχει λογ/σμό	4 2012	13.000,00\$	9.854,46€

Σε εκτέλεση της ως άνω πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε με το υπ' αριθμ.**/06-06-2019** έγγραφό της (**ΔΕΔ** **EI2019/12-06-2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με τις πιστώσεις που περιλαμβάνονται στην από **21-12-2018** εκδοθείσα Έκθεση Ελέγχου στην οποία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου ως πρωτογενείς καθώς δεν αποδείχτηκε η αιτία πραγματοποίησής τους, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα με αριθμό πρωτ. **ΔΕΔ** **EI2019/01-04-2019**, **ΔΕΔ** **EI2019 ΕΜΠ/06-05-2019**, **ΔΕΔ** **EI2019 ΕΜΠ/20-05-2019** υπομνήματα καθώς και το υπ' αριθμόν**/11-04-2019** έγγραφο της **ΔΕΔ** προς την και την**/09-05-2019** απάντηση του συγκεκριμένου τραπεζικού ιδρύματος προς την ΔΕΔ, αναφέρει τα ακόλουθα:

(Α) Για τις πιστώσεις με α/α: **1, 12, 30, 50, 88**, όπως αυτές αναφέρονται στην από **21-12-2018** Έκθεση Ελέγχου, εκτός από τα αναφερθέντα στην εκδοθείσα Έκθεση, ο έλεγχος παραπέμπει **στον Πρώτο Προβαλλόμενο Λόγο** της Αντίκρουσης της**/22-02-2019** Ενδικοφανούς Προσφυγής όπου αναλυτικά και επιστάμενα αναπτύσσονται οι ισχυρισμοί του ελέγχου.

(Β) Για τις πιστώσεις προερχόμενες από την, δεν προκύπτει η αιτία μεταφοράς του ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου αντί του εταιρικού λογαριασμού του νομικού προσώπου με έδρα τη Περαιτέρω, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε μέσω του φορολογικού εκπροσώπου του αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι υπό διερεύνηση πιστώσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της και ότι έχουν πληρωθεί τα απαραίτητα ποσά φόρου σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό καθεστώς. Ακόμη, ο έλεγχος παραπέμπει στην ανάλυση του **Δεύτερου Προβαλλόμενου Λόγου** επί της Αντίκρουσης στην**/22-02-2019** Ενδικοφανή Προσφυγή.

(Γ) Για τις πιστώσεις προερχόμενες από διάφορες νομικές οντότητες, είτε αυτές έχουν ελληνικό ΑΦΜ είτε όχι, αποτελούν ποσά για τα οποία ο ελεγχόμενος δεν προσδιόρισε την αιτία μεταφοράς τους σε προσωπικούς λογαριασμούς του παρέχοντας και τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία. Επίσης, ο έλεγχος τονίζει το γεγονός ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που πιστώνονται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου για τις οποίες δεν αποδείχτηκε η αιτία πραγματοποίησής τους από διάφορες νομικές οντότητες, **μεταφέρονται από ελληνικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των αντισυμβαλλόμενων νομικών προσώπων**. Ο έλεγχος παραπέμπει περαιτέρω επί του θέματος στον **Τρίτο Προβαλλόμενο Λόγο** της Αντίκρουσης επί της**/22-02-2019** Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Κατόπιν των ανωτέρω συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, η θέση του ελέγχου στην από 21/12/2018 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος παραμένει, χωρίς να διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου».

Εξάλλου, από την έκθεση απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ, την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Στις **28/12/2018 κοινοποιήθηκαν** στον ελεγχόμενο οι με αριθμό**/21-12-2018** και**/21-12-2018** Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τα **οικονομικά έτη 2013, 2014** καθώς και η με αριθμό**/21-12-2018** Οριστική Πράξη Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος για το **φορολογικό έτος 2014** με συνημμένη την από **21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου** της υπηρεσίας μας. Πριν την ημερομηνία αυτή, το ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο ανήκε από φορολογική άποψη στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ) Γλυφάδας για όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι 01/01/2012-31/12/2014.

Στις **13/12/2018** δηλώθηκε μεταβολή της διεύθυνσης φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος ο οποίος και μεταφέρθηκε φορολογικά στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού **με ημερομηνία μεταβολής την 13/12/2018**, όπως προκύπτει από το σύστημα NEO TAXIS της υπηρεσίας μας και την προσκομισθείσα σχετική εκτύπωση των σχέσεων του προσφεύγοντος με το υπ' αριθμόν/14-12-2018 Υπόμνημά του.

Ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με συνημμένη την αντίστοιχη Έκθεση Ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη το φορολογικό προφίλ του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου έως και την 21/12/2018».

Επειδή με το από **24/06/2019** έγγραφό μας, που απεστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail), ζητήθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ Γλυφάδας, η αποστολή των εγγράφων του φακέλου που αφορούσαν την αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, ήτοι την αίτησή του, την έγκριση του προϊσταμένου της ΔΟΥ κλπ.

Η ΔΟΥ Γλυφάδας, απάντησε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail), αυθημερόν και μας απέστειλε τα κατωτέρω έγγραφα:

- 1) Την από **20/11/2018** δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων (έντυπο Μ-1), από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, από 01/01/2012 (ημερομηνία μεταβολής δήλωσης 01/01/2012),
- 2) Την με ημερομηνία **20/11/2018** και αριθμ. πρωτ. αίτηση (έντυπο Μ-0), από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε την μεταφορά του στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία έγινε δεκτή από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ **στις 11/12/2018**, όπως προκύπτει από την υπογραφή του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας επί της ως άνω αίτησης.
- 3) Την με ημερομηνία **20/12/2018** και αριθμ. πρωτ. αίτηση (έντυπο Μ-0), από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε την αλλαγή της ημερομηνίας μεταφοράς του στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού με ημερομηνία την 01/01/2012, όπως δε προκύπτει από την από **10/01/2019** επισημείωση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας επί της αίτησης: «*Μετά τον έλεγχο των δικαιολογητικών εγκρίνεται η αναδρομική μεταφορά του ως άνω φορολογούμενου στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού με ημερομηνία 01/01/2012*»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα: Με την από 20/11/2018 αίτησή του ο προσφεύγων ζήτησε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, όπως δε προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση μεταβολής, **ζήτησε την αναδρομική από 01/01/2012 αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας** από την Ελλάδα στη Νότια Αφρική. Η ΔΟΥ στις **11/12/2018** ενέκρινε το αίτημα του προσφεύγοντος, πλην όμως καταχώρησε στο taxis την μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας με τρέχουσα ημερομηνία. Ακολούθως ο προσφεύγων προσκόμισε στην αρμόδια ελεγκτική Αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) με το υπ' αριθμόν/14-12-2018 υπόμνημά του, την με ημερομηνία **13/12/2018** βεβαίωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου (α/α δήλωσης), από την οποία προέκυπτε η μεταφορά του στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού με **ημερομηνία μεταβολής την 13/12/2018**,

Στη συνέχεια η ελεγκτική αρχή, μη γνωρίζοντας ότι ο προσφεύγων είχε ήδη υποβάλλει στις 20/12/2018 αίτηση διόρθωσης της ημερομηνίας μεταφοράς αναδρομικά από 01/01/2012, **εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, με ημερομηνία 21/12/2018, έχοντας ως δεδομένο ότι ο προσφεύγων ήταν κατά τα ελεγχόμενα έτη, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.**

Περαιτέρω, η ΔΟΥ Γλυφάδας, απέστειλε στην κεντρική υπηρεσία του taxis την από 20/12/2018 αίτηση του προσφεύγοντος, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου από την ως άνω ελεγκτική αρχή (ήτοι μετά τις 10/01/2019, οπότε υπέγραψε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Γλυφάδας), προκειμένου να γίνει διόρθωση της ημερομηνίας αλλαγής της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος από 01/01/2012.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **64** του ίδιου κώδικα 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**»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του **Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας** ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του **ν. 2690/1999** (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η απομική 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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον 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 Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής** (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος, δεν έλαβε υπόψιν του το γεγονός ότι ο προσφεύγων ήταν από το έτος 2012 και μετά φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, ούτε θα μπορούσε να λάβει αυτό υπόψιν του, δεδομένου ότι στο taxis είχε καταχωρηθεί βεβαίωση μεταβολής με ημερομηνία 13/12/2018.

Αυτό έχει ως συνέπεια, να μην αντικρούεται επαρκώς ο βασικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ως κάτοικος εξωτερικού δεν είναι υπόχρεος σε φορολογία στην Ελλάδα για ποσά που κατατίθενται σε λογαριασμούς του στην Ελλάδα, προερχόμενα από λογαριασμούς εσωτερικού που ανήκουν είτε σε εταιρείες που δεν έχουν ΑΦΜ στην Ελλάδα, είτε από ναυτιλιακές εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα βάσει των Α.Ν 89/1967, Α.Ν 378/1968, Ν. 27/1975, καθόσον δεν αφορούν εισόδημα που παρήχθη στην Ελλάδα.

Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι:
«**1)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2)** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **22/02/2019** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, και την **ακύρωση** των με ημερομηνία **21/12/2018** και αριθ. και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, **οικον. ετών 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, ως **πλημμελώς αιτιολογημένων**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.