



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/01/2020

Αριθμός απόφασης: 66

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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

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

4. Την από 13/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (.....), με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αρ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αρ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αρ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καθώς και την από 26.06.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επί της με αριθ./2019 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του (.....), με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 24.107,81 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 12.053,91 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.492,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 44.653,87 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 41.116,50 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 20.558,25 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 22.601,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 84.276,43 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 17.865,33 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.932,67 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 13.443,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 40.241,48 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 01/01/2014 έως 31/12/2016 από τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, σύμφωνα με την 25/2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013).

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων στις 16/01/2014 μέσω του λογιστή του μετέβαλε στο τμήμα μητρώου την διεύθυνση του και από κάτοικος εξωτερικού έγινε μόνιμος κάτοικος Ελλάδος.

Η αιτία του ελέγχου ήταν, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 26.06.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, το με αριθ. πρωτ./...../...../2016 πρωτ. έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου Δηλώσεων Πόθεν Έσχες (άρθρου 7 Ν. 3691/2008). Κατά τη διενέργεια του ελέγχου έγινε άρση του τραπεζικού απορρήτου για τον προσφεύγοντα προκειμένου να ελεγχτούν οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και συγκεκριμένα πιστώσεις που δεν δικαιολογείται η προέλευση τους, από την επισκόπηση των οποίων προέκυψαν μερίσματα από νομικές οντότητες του εξωτερικού.

Με βάση τα ευρήματα αυτά κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή η με αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση παροχής στοιχείων και λόγω μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντα, εκδόθηκε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4174/2013 επί μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάση των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013, το οποίο επείχε και θέση κλήσης προς ακρόαση βάση του Ν.2690/99 και της ΠΟΛ. 1074/2008.

Ο προσφεύγων εντός της νόμιμης προθεσμίας προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτηση του, ζήτησε την παράταση της προθεσμίας κατά τρεις μήνες για την μετάφραση των δικαιολογητικών που χρειαζόταν για τον έλεγχο. Ωστόσο η αίτηση δεν έγινε δεκτή, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και καταλογιστήκαν τα ως άνω ποσά φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- Απόλυτη ακυρότητα διαδικασίας, παράβαση Ν. 4174/2013 άρθρο 28 παρ. 1, μη κοινοποίηση εγγράφως των στοιχείων του ελέγχου που να αιτιολογούν την διαφοροποίηση.
-Ζήτησε παράταση από τη φορολογική διοίκηση προκειμένου να προσκομίσει τα μεταφρασμένα δικαιολογητικά και η αίτηση του δεν έγινε δεκτή
- Το έμβασμα ποσού 119.277,26 ευρώ φορολογικού έτους 2014 αφορά έμβασμα από πώληση λογισμικού στο Ηνωμένο Βασίλειο που έλαβε χώρα την 12/08/2013. Το ποσό των 119.277,26 ευρώ (ισόποσο των 94.730 Λιρών Αγγλίας) ήταν πιστούμενο τίμημα, αφορά σύμβαση της 12-8-2013 και καταθέτης είναι η δικηγορική εταιρεία
- Το έμβασμα ποσού 124.496,70 ευρώ φορολογικού έτους 2014 και το αντίστοιχο ποσό του 2015 αφορά δάνεια τα οποία έλαβε, ήδη έχει εξοφλήσει και έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στο Η.Β
- Τα εμβάσματα από την εταιρεία προέρχονται από μερίσματα λόγω συμμετοχής του στην εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο (Αγγλία) αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία, τα οποία και φορολογήθηκαν στην ανωτέρω χώρα, με ποσοστό 10%, παρακρατηθέν και αποδοθέν στην φορολογική αρχή της ίδιας χώρας, ώστε μη νομίμως υπήχθησαν σε φόρο εισοδήματος με τις προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.Ε.), μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου.
- Τα λοιπά εμβάσματα σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, αντιστοιχούν σε πωλήσεις πνευματικών του δικαιωμάτων από την συμμετοχή του σε εταιρεία επίσης εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, επιφυλάσσεται για την προσκόμιση των σχετικών βεβαιώσεων και της ακριβούς μεταφράσεώς τους στην Ελληνική γλώσσα το συντομότερο δυνατό, εντός ευλόγου, εν όψει των περιστάσεων, χρόνου.
- Τα κατατεθέντα ποσά περί των 3.500 ευρώ μηνιαίως αποτελούν την νόμιμη σύνταξη του από την Αγγλία.
- Το ποσό των 110.000 λιρών Αγγλίας προέρχεται από πώληση μετοχών του (σε πολύ υποτιμημένη τιμή),

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα παρακάτω:

- Την από 31/05/2017 έγγραφη βεβαίωση των ορκωτών λογιστών με μετάφραση (φύλλα 2).
- Το με αρ. πρωτ. /2019 έγγραφο (υπό τον τίτλο “νομική πληροφορία”) του Ελληνικού Ινστιτούτου Διεθνούς και Αλλοδαπού Δικαίου (φύλλα 5).
- Το από 15/12/2016 έγγραφο της (φύλλο 1).
- Την από 27/07/2017 έγγραφη βεβαίωση της δικηγορικής εταιρείας με μετάφραση (φύλλα 2).
- Την από 29/08/2017 βεβαίωση της εταιρείας με μετάφραση (φύλλα 3).
- Αποδεικτικό φορολογίας από την εταιρεία με μετάφραση (φύλλα 4).
- Μετάφραση βεβαίωσης των ορκωτών λογιστών, ως επίσημων λογιστών και φορολογικών συμβούλων της εταιρείας (φύλλα 2).
- Annual Return της εταιρείας (φύλλα 3).
- Πληροφορίες από το δικτυακό τόπο με ηλεκτρονική διεύθυνση www.gov.uk σχετικά με την εταιρεία (φύλλα 6).

Επειδή ο προσφεύγων με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλέστηκε και προσκόμισε μεταξύ άλλων τα ως άνω στοιχεία τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεσή της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου κατά την διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης /2019 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 15 ημερών.

Επειδή, το πόρισμα, επί της με αριθ. /2019 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, αναφέρει ότι :

«.....Με την ενδικοφανή προσφυγή με αρ. πρωτ. /2019 προσκομίστηκαν ενώπιον της ΔΕΔ τα εξής νέα στοιχεία:

.....

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. /2019 έγγραφο (υπό τον τίτλο “νομική πληροφορία”) του Ελληνικού Ινστιτούτου Διεθνούς και Αλλοδαπού Δικαίου, η έγγραφη σύμβαση περί μεταβιβάσεως/πωλήσεως δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογισμικού που φέρει τις υπογραφές των συμβαλλόμενων μερών, και επιπροσθέτως του δικηγόρου/δικηγόρων που τυχόν παρέστησαν κατά τη σύναψη της συμβάσεως, παράγει όλες τις έννομες συνέπειες και αποτελεί πλήρη απόδειξη της μεταβιβάσεως έναντι κάθε ενδιαφερόμενου, φυσικού ή νομικού προσώπου.

Στην από 27/07/2017 έγγραφη βεβαίωση της δικηγορικής εταιρείας με μετάφραση από πτυχιούχο μεταφραστή του Ιονίου Πανεπιστημίου (Δ. ΟΡΓ. Δ 1008736 ΕΞ 2019), αναφέρεται ότι την 15^η Οκτωβρίου 2014 έστειλαν στο λογαριασμό του ελεγχόμενου, στην κατάσταση το ποσό των 94.730 Λιρών Αγγλίας. Το ποσό αυτό περιελάμβανε ένα αναβαλλόμενο τίμημα που οφειλόταν από την πώληση, το 2013, περιουσιακών στοιχείων που ανήκαν στον κο στο Ηνωμένο Βασίλειο, πώληση για την οποία ενέργησε η εταιρεία εκ μέρους του. Αναφέρεται δηλαδή στην τραπεζική κατάθεση:

τράπεζα	τράπεζα λογαριασμός IBAN	ημερ/νια	αιτιολογία	καταθέτης	ποσό σε €
.....		20/10/2014	εξόφληση εντολής		119.277,26

Το από 29/08/2017 μεταφρασμένο έγγραφο της εταιρείας βεβαιώνει για την αγοραπωλησία των δικαιωμάτων λογισμικού που σύμφωνα με το έγγραφο έγινε στις 12 Αυγούστου 2013. Ωστόσο δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία για την σύμβαση πώλησης και το χρόνο πραγματοποίησης της για να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για την πηγή εισοδήματος και το χρόνο φορολόγησης του σύμφωνα με τα άρθρα 8, 37 και 38 Ν.4172/13 και την ΣΑΔΦ.

Στην από 31/05/2017 έγγραφη βεβαίωση των ορκωτών λογιστών με μετάφραση, υπό την ιδιότητα τους ως λογιστές στην, βεβαιώνουν ότι πραγματοποίησαν και υπέβαλλαν λογιστικά έγγραφα στις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου τα οποία περιλάμβαναν τις ακόλουθες Συναλλαγές:

Την 23^η Οκτωβρίου 2014, λάβατε ένα δάνειο από την εταιρεία 100.000 Λιρών Αγγλίας και την 12^η Ιανουαρίου 2015 λάβατε άλλο ένα των 100.000 Λιρών Αγγλίας. Τα χρήματα στάλθηκαν αμέσως στην, στον Το δάνειο θεωρήθηκε ως παροχή σε είδος και πληρώσατε ένα συνολικό ποσό φόρου 4.896 Λιρών Αγγλίας στις αρχές του ΗΒ για το λόγο αυτό.....

Τα ποσά αυτά θεωρούμε ότι αναφέρονται στις παρακάτω καταθέσεις:

Φορολογικό έτος 2014

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ ΟΣ IBAN	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
.....		24/10/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		124.496,70

Φορολογικό έτος 2015

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ ΟΣ IBAN	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
.....		13/01/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.		126.365,50

		ΕΜΒΑΣΜΑ		
--	-------	---------	-------	--

Για τα ανωτέρω ποσά επαγόμεστε:

Ως δικαιολογητικό για την δικαιολόγηση της κατάθεσης των ανωτέρω ποσών στον τραπεζικό του λογαριασμό προσκομίστηκε βεβαίωση λογιστών της εταιρεία που φέρεται να χορήγησε δάνειο με την επωνυμία "....." στην οποία κατέχει το σύνολο των μετοχών.

Δεν προσκομίσθηκε κάποιο ιδιωτικό έγγραφο ή εναλλακτικά βεβαίωση δημοσίων αρχών, με βέβαιη χρονολογία ούτε θεώρηση ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής ή βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης.

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), ορίζει στο άρθρο 147 ότι αποδεικτικά μέσα είναι: α)... γ) τα έγγραφα, δ)...

Σύμφωνα με το άρθρο 147§1 του ανωτέρω Κώδικα, αποδεικτικά μέσα είναι, μεταξύ άλλων, τα έγγραφα (περ. γ'), τα οποία διακρίνονται, κατά το άρθρο 169 του ίδιου Κώδικα, σε δημόσια, που είναι αυτά ία οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο (παρ. 1) και ιδιωτικά, που είναι αυτά τα οποία δεν είναι δημόσια (παρ. 2).

Περαιτέρω, το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα ορίζει τα εξής: «1. Τα δημόσια έγγραφα ...αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ... 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.

Σύμφωνα ακόμα με το υπ. αριθ. 1052006/906/A0012/13-05-2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών διευκρινίζεσαι ότι: «3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκείμενη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί να αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα».

Συνεπώς με βάση τα προαναφερθέντα η βεβαίωση ιδιώτη λογιστή περί λήψης δανείου από την εταιρεία "....." δεν είναι επαρκής και δεν γίνεται αποδεκτή ως αποδεικτικό στοιχείο.

Στο από 05/12/2016 έγγραφο της, το οποίο δεν είναι μεταφρασμένο, βεβαιώνει την κατάθεση 110.000,00 GBP, στην τράπεζα, σε λογ/σμό <....., δηλαδή η τραπεζική κατάθεση

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ IBAN	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	καταθέτης	ΠΟΣΟ σε €
.....		16/12/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ		130.331,75

	...				
--	-----	--	--	--	--

Η ανωτέρω πρωτότυπη βεβαίωση δεν έχει επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα και παρέλκει η επί της ουσίας εξέταση της.

Ως προς τη μεταφρασμένη βεβαίωση των ορκωτών λογιστών, ως επίσημων λογιστών και φορολογικών συμβούλων της εταιρείας που βεβαιώνουν ότι το ποσό του μερίσματος και φόρου που εμφανίζεται στο συνημμένο παραστατικό μερίσματος είναι σωστό και ότι οι πληροφορίες αυτές έχουν σωστά αναφερθεί προς τις φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και έχουν γίνει αποδεκτές.

Ημερομηνία μερίσματος	Καθαρό μέρισμα σε λίρες Αγγλίας	Πίστωση φόρου σε λίρες Αγγλίας
17.04.2015	100.000	11.111,11

Για το ποσό αυτό προσκομίστηκε 'tax voucher' από την εταιρεία μεταφρασμένο ως 'αποδεικτικό φορολογίας', για την απόδειξη καταβολής μερισμάτων 100.000,00 λιρών Αγγλίας.

Σύμφωνα με την Ε. 2018/2019: Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των όρων των ΣΑΔΦ που προαναφέρθηκαν, και προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΕΙ) του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που αναλογεί στον μέτοχο και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, απαιτείται υποχρεωτικά βεβαίωση από τη φορολογική αρχή των αντισυμβαλλομένων Κρατών που θα περιλαμβάνει σωρευτικά τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταίρου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί. Εναλλακτικά γίνονται δεκτές και βεβαιώσεις λοιπών δημοσίων αρχών, εφόσον αποδεικνύουν τα παραπάνω, ακόμα και συνδυαστικά. Δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι). Με βάση τα ως άνω δεν γίνεται δεκτή η βεβαίωση για την πίστωση φόρου αλλοδαπής μερισμάτων.

Τέλος, προσκομίστηκαν, ανεπίσημα μη μεταφρασμένα στοιχεία της εταιρείας, όπου μπορεί να ενημερωθεί ηλεκτρονικά ο οποιοσδήποτε μέσω μιας ηλεκτρονικής διεύθυνσης. Στα στοιχεία αυτά διακρίνονται

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών (.....)
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταίρου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή. Ο κος , ποσοστό μεριδίου 100%

- Ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Όμως δεν προέκυψαν:

- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο και
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1026/22-1-2014, 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 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 παραγράφου 1 του άρθρου 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.

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. 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 μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.

Όσον αφορά την κατάθεση με αιτιολογία ποσού περίπου 3.500,00 ευρώ μηνιαίως, αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή ότι είναι η νόμιμη σύνταξη του φορολογούμενου από την Αγγλία. Όμως, δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις σύνταξης, ούτε αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις.

Τέλος τα διαλαμβανόμενα στο με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο (υπό τον τίτλο "νομική πληροφορία") του Ελληνικού Ινστιτούτου Διεθνούς και Αλλοδαπού Δικαίου περί αποδοχής των βεβαιώσεων που συντάσσουν και υπογράφουν οι ορκωτοί λογιστές για την καταβολή προς τηντου εταιρικού φόρου δεν προκύπτουν από τις διαταγές και εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τα προαναφερθέντα, τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης και αναπέμφθηκαν για νέα κρίση στην υπηρεσία μας σύμφωνα με το κεφάλαιο Δ παράγραφο 3 της ΠΟΛ 1069/2014 και το άρθρο 3§3 της πολ. 1064/2017 δεν είναι ικανά να μεταβάλλουν το αρχικό πόρισμα.»

Επειδή, με το άρθρο 9 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

«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, στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου, Ν. 2732/1953 (ΦΕΚ Α 329/12-11-1953) ορίζεται ότι :

«Άρθρο 14§§1,3

1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία.

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακόλουθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

3. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα τούτο είναι τακτικόν μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας εδρευούσης εν τω Ηνωμένω Βασιλείω η έκπτωσης θα λάβη υπ' όψιν επί πλέον του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του προσήκοντος εις το μέρος τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου τον καταβλητέον υπό της Εταιρείας επί του αναλογούντος μέρους των κερδών της και εις ας περιπτώσεις πρόκειται περί μερίσματος καταβαλλόμενου επί συμμετεχουσών μετοχών προτιμήσεως και αντιπροσωπεύοντος τόσον το μέρος εις το καθορισθέν ποσοστόν εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχαί όσον και μίαν πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη ο ούτω καταβλητέος φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου θα ληφθή ομοίως υπ' όψιν εφ' όσον το μέρος υπερβαίνει το καθορισθέν ποσοστόν. Υπό τον όρον ότι το ποσόν της εκπτώσεως δεν θα υπερβαίνει το ποσόν του Ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου δια το εισόδημα τούτον.»

Επειδή, με τη αριθ. πρωτ. **Ε.2018 /28-01-2019** εγκύκλιο της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας ορίζεται ότι:

«....Από τον συνδυασμό των διατάξεων των ΣΑΔΦ αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων προκύπτει ότι το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που καταβλήθηκε στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων.

Ωστόσο, ορισμένες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και για τον εταιρικό φόρο που αναλογεί στο διανεμόμενο μέρισμα (υποκείμενο φόρο - underlying tax credit). Παρατίθενται ακολούθως οι εν λόγω Συμβάσεις μετά των σχετικών διατάξεων:

Ηνωμένο Βασίλειο (νδ. [2732/1953](#), ΦΕΚ Α' 329)– άρθρο XIV

«1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία.

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολούθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα τούτο είναι τακτικόν μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας εδρευούσης εν τω Ηνωμένω Βασιλείω η έκπτωσης θα λάβη υπ' όψιν επί πλέον του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του προσήκοντος εις το μέρισμα τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου τον καταβλητέον υπό της Εταιρείας επί του αναλογούντος μέρους των κερδών της και εις ας περιπτώσεις πρόκειται περί μερίσματος καταβαλλομένου επί συμμετεχουσών μετοχών προτιμήσεως και αντιπροσωπεύοντος τόσον το μέρισμα εις το καθορισθέν ποσοστόν εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχαί όσον και μίαν πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη ο ούτω καταβλητέος φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου θα ληφθή ομοίως υπ' όψιν εφ' όσον το μέρισμα υπερβαίνει το καθορισθέν ποσοστόν. Υπότον όρον ότι το ποσόν της εκπτώσεως δεν θα υπερβαίνει το ποσόν του Ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου δια το εισόδημα τούτο.

....

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, οι διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχουν κυρωθεί με νόμο υπερισχύουν των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας που τυχόν ρυθμίζουν το ίδιο θέμα και συνεπώς οι σχετικές διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας εφαρμόζονται για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις των ΣΑΔΦ.

Κατόπιν των ανωτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερθεισών ΣΑΔΦ, από τον φόρο που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρία, πιστώνεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής, ενώ για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις της Σύμβασης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και συγκεκριμένα ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των όρων των ΣΑΔΦ που προαναφέρθηκαν, και προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που αναλογεί στον μέτοχο και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, απαιτείται υποχρεωτικά βεβαίωση από τη φορολογική αρχή των αντισυμβαλλομένων Κρατών που θα περιλαμβάνει σωρευτικά τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταίρου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί

Εναλλακτικά γίνονται δεκτές και βεβαιώσεις λοιπών δημοσίων αρχών, εφόσον αποδεικνύουν τα παραπάνω, ακόμα και συνδυαστικά. Δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι).

....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στο σύστημα Taxis/Υποσύστημα Μητρώο και την με ημερομηνία θεώρησης 26/06/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δήλωνε κάτοικος εξωτερικού, μέχρι την 16/01/2014, οπότε, εξουσιοδοτώντας τον λογιστή του, μετέβαλε στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, τη μόνιμη διεύθυνση του στην οδό στον και από κάτοικος εξωτερικού έγινε μόνιμος κάτοικος Ελλάδας, με αποτέλεσμα η φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημα του να γίνεται στην Ελλάδα.

Κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του Ν.4446/2016 ως ίσχυε, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την με αριθμό πρωτ./2017 συστημένη επιστολή η γνωστοποίηση φορολογικού ελέγχου και ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.

Κατ' εφαρμογή της ως άνω δυνατότητας υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986) με αρ. πρωτ./2017 στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου με δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος βάσει του ανωτέρου νόμου για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, χωρίς να προσκομισθούν τα νόμιμα παραστατικά, με συνέπεια να μην γίνουν αποδεκτές.

Στις 24/01/2019, επεκτάθηκε η εντολή για την περίοδο 01/01/2014-31/12/2016 και εστάλη η με αρ. πρωτ./2019 συστημένη επιστολή για την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου έγινε άρση του τραπεζικού απορρήτου για τον προσφεύγοντα προκειμένου να ελεγχτούν οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και συγκεκριμένα πιστώσεις που δεν δικαιολογείται η προέλευση τους, από την επισκόπηση των οποίων προέκυψαν μερίσματα από νομικές οντότητες του εξωτερικού.

Με βάση τα ευρήματα αυτά κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή η με αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση παροχής στοιχείων και λόγω μη ανταπόκρισης του

προσφεύγοντα, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016. Με την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του επί των καταλογισθέντων ποσών.

Στην ταχθείσα προθεσμία των είκοσι ημερών ο προσφεύγων ζήτησε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο του παράταση τριών μηνών προκειμένου να προσκομίσει μεταφρασμένα τα δικαιολογητικά για το έλεγχο. Το αίτημα του δεν έγινε αποδεκτό από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

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 εμπειριστατωμένα 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 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, 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, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο προσφεύγων ήταν κατά τα προηγούμενα των υπό κρίση ετών φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου.

Επειδή ο έλεγχος δεν απέστειλε στη ΔΟΣ αίτημα για διοικητική συνδρομή από το Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να ενημερωθεί σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, όσον αφορά τα ποσά που προέρχονται από νομικές οντότητες του ως άνω κράτους, τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε ως μερίσματα καθώς και τον επ' αυτών καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο

Επίσης δεν αποδέχτηκε το αίτημα παράτασης του προσφεύγοντα προκειμένου να προσκομίσει μεταφρασμένα τα δικαιολογητικά για το έλεγχο

Επειδή κατά συνέπεια, κρίνεται από την παρούσα απόφαση ότι δεν έγιναν οι προσήκουσες ελεγκτικές ενέργειες προκειμένου να διεξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με τις τραπεζικές κινήσεις του προσφεύγοντα που προέρχονται από το Ηνωμένο Βασίλειο και τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο.

Επομένως η έκθεση ελέγχου και οι προβαλλόμενες πράξεις, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, αναζητώντας μέσω της ΔΟΣ διοικητική συνδρομή από το Ηνωμένο Βασίλειο και παρέχοντας στον προσφεύγοντα χρόνο τουλάχιστον 3 μηνών, ώστε να προσκομίσει τα στοιχεία που θα του υποδειχτούν αναλυτικά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου που διενεργεί τον έλεγχο.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών

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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της από **13/09/2019** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του (.....), με ΑΦΜ και την **ακύρωση** των με ημερομηνία **26/06/2019** και αριθ., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμου, **φορολογικών ετών 2014, 2015 και φορολογικού έτους 2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, **ως πλημμελώς αιτιολογημένων**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.