



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2796

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. Του άρθρου 11 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κ', κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/12/2017	29/12/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	2.339.853,87
2		28/12/2017	29/12/2017	Εισφορά Αλληλεγγύης	01/01/2011-31/12/2011	211.847,77

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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:

α) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.063.362,84 €, πλέον 1.276.283,93 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 96.294,44 €, πλέον 115.553,33 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι διενεργήθηκε έλεγχος, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου, στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών για την περίοδο 2006-2011 και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, η οποία προσαυξάνει το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης, του Ν. 3986/2011.

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

1. Παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ελεγχόμενων πιστώσεων ως δήθεν εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα αλλοδαπής προελεύσεως
3. Παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσαλλόμενων πράξεων: **«Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε**

εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την 01.01.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013, δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, ενώ και η περίπτωση του εδαφίου β', κατά την οποία μόνη η έκδοση εντολής ελέγχου συνιστά έναρξη ελέγχου, αν δεν τηρούνται βιβλία, αφορά, κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης, μόνο στην περίπτωση ελέγχου επιχείρησης (αφού μόνο σε αυτή την περίπτωση τίθεται ζήτημα τήρησης ή μη τήρησης βιβλίων) και συνεπώς όχι στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι παρακάτω παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 23.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' και παρ. 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) [...], ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) [...]. 4. Η διάρκεια του **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου

που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ./2017 εντολή ελέγχου είναι άκυρη και ομοίως και οι κατόπιν αυτής εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις, επειδή, η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθμ./2013 εντολής ελέγχου του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου, με αποτέλεσμα να τυγχάνει ελεγκτέα η τήρηση των προϋποθέσεων, που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 25§4 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σχετικά με τη συνολική διάρκεια της εντολής ελέγχου, καθώς, εν προκειμένω, έχουν παραβιασθεί τα χρονικά όρια, που χαράσσουν οι εν λόγω διατάξεις.

Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί από καμία διάταξη δεν προκύπτει (και μάλιστα ειδικά επί ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, όπως στην υπό κρίση περίπτωση) ότι η διενέργεια ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση, εντός της οποίας εκδόθηκε η εντολή ελέγχου, είναι παράνομη.

Επειδή, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση και όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1-2 και 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, η υποχρέωση για αναγραφή στην εντολή ελέγχου της διάρκειας του ελέγχου αφορά μόνο στον επιτόπιο έλεγχο και όχι και στο διενεργούμενο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα οποιασδήποτε ακυρότητας των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 1 & 2 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') ορίζεται ότι:« **1.** Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

2. 1 Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν:

α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 ή

β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό, και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παρ. 4 του άρθρου 51Α.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Μερών.

3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιο φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιο φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνιμο εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία:

α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και

β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.

β) Προστίθενται τα κράτη που:

αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις

πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,

ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Μερών.

Για το έτος 2010 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος 2011 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται ως τέτοια με την ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805 Β').

6. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1 η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευσή του.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή *i* που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010 (ΦΕΚ 1805 Β') αναφέρεται ότι:« 1. Καθορίζουμε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2010 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει, με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ως ακολούθως:

27.	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
-----	--------------	------------------

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρονται τα ακόλουθα: «Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση.».

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως ομολογείται και αποδεικνύεται, από την κρινόμενη προσφυγή, στην οποία αναφέρεται ότι:«

α. Η σύνδεσή μου με τις εταιρείες με τις επωνυμίες
«.....» και
«.....».

β. Η άσκηση από αυτές δραστηριότητας εντοπιζομένης αμιγώς και αποκλειστικώς στην αλλοδαπή.

γ. Η νόμιμη τιμολόγηση από αυτές των αμοιβών για την εκτέλεση των αναληφθέντων έργων προς γνωστές εταιρείες του εξωτερικού, δυνάμει νομίμως υπογραφεισών σχετικών συμβάσεων.

δ. Η απ' ευθείας είσπραξη των ως άνω νομίμως τιμολογηθεισών αμοιβών τους σε τραπεζικούς λογαριασμούς τους στην Ελλάδα.

ε. Η μεταφορά ποσών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς τους στην Ελλάδα σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό μου στην Ελλάδα.

στ. Η αντίστροφη κίνηση, ήτοι η μεταφορά ποσών από τραπεζικό λογαριασμό μου στην Ελλάδα στους τραπεζικούς λογαριασμούς των εν λόγω εταιρειών στην Ελλάδα.».

Επειδή, ο προσφεύγων είναι κάτοικος Ελλάδος, με ατομική εμπορική δραστηριότητα αλλά και συμμετοχή σε πολλές εταιρείες διαφόρων μορφών στην ΕΛΛΑΔΑ, συνεπώς, με βάση τα άρθρα 1 & 2, Ν.2238/94 έχει υποχρέωση να δηλώνει στην ετήσια φορολογική του δήλωση και τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης προκειμένου αυτά να φορολογηθούν με τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων, είχε υποχρέωση να δηλώνει το εισόδημα που αποκτά από τις ανωτέρω εταιρείες, με την μορφή μερίσματος ή άλλης μορφής αμοιβή, διότι έδρα των εταιρειών

αυτών βρίσκεται στη Δημοκρατία των Νήσων Μάρσαλ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 Α του ν. 2238/1994 θεωρείται μη συνεργάσιμο κράτος διότι είναι εκείνα που δεν είναι κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατάστασή του σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και το οποίο: α) δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχει υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ελεγχόμενων πιστώσεων ως δήθεν εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα αλλοδαπής προελεύσεως, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. **Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου **εφαρμόζονται από 1.1.2018.**».

Επειδή, σύμφωνα ΠΟΛ 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι: « Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παραγράφου 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/12/2017	29/12/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	2.339.853,87
2		28/12/2017	29/12/2017	Εισφορά Αλληλεγγύης	01/01/2011-31/12/2011	211.847,77

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/	60 μήνες Χ2%=120%	1.063.569,94 Χ 50% =	53 μήνες Χ 0,73% =		

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.063.569,94X120% = 1.276.283,93 €	531.784,97 €	38,69% 1.063.569,94X 38,69% = 411.495,21 €	531.784,97 + 411.495,21 = 943.280,18 €	943.280,18 €
----------	---------------------------------------	--------------	---	--	--------------

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

Διαφορά φόρου	1.063.569,94€
Επιεικέστερη κύρωση	943.280,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.006.850,12 €

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	60 μήνες X2%=120% 96.294,44 X120% = 115.553,33 €	96.294,44 X 50% = 48.147,22 €	53 μήνες X 0,73% = 38,69% 96.294,44 X 38,69% = 37.256,32 €	48.147,22 + 37.256,32 = 85.403,54 €	85.403,54 €

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

Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	96.294,44 €
Επιεικέστερη κύρωση	85.403,54 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	181.697,98 €

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**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.
