



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 02/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1149

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 05/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Εξωτερικού, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	1.391.239,78
2		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	0.00
3		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	636.932,20
4		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	1.847.609,10
5		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2010-31/12/2010	9.287,63
6		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	4.944,02
7		01/08/2017	07/09/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3833/2010	01/01/2009-31/12/2009	46.574,00

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

5. Τις στην ανωτέρω παρ. 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 01/08/2017 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 05/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 632.381,72 €, πλέον 758.858,06 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2008 δεν προσδιορίστηκε διαφορά φόρου.

γ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 289.514,64 €, πλέον 347.417,56 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

δ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 839.822,32 €, πλέον 1.007.786,78 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ε) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 4.221,65 €, πλέον 5.065,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

στ) 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 2.247,28 €, πλέον 2.696,74 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ζ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν. 3833/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Έκτακτη Εισφορά 21.170,00 €, πλέον 25.404,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ. με αριθμό/2016 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει των, Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015

Εισαγγελικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2000 έως 2011, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτουν διαφορές από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος και αφορούν καθαρές τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά του, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

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

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου υπέπεσε σε παραγραφή για τις χρήσεις 2006-2010
- 2) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι τις ένδικες χρήσεις 2004-2011 τελούσα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)
- 3) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι διάφορες πιστώσεις συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 Ν. 2238/1994.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2018 έγγραφο μας απέστειλε τα έγγραφα που κατέθεσε ο προσφεύγων, με το με αρ. πρωτ. της ανωτέρω Δ.Ο.Υ./31-12-2012, ως πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη ΔΕΔΔΗΕ, περιοχής Φιλοθέης – Κηφισιάς, το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/15-01-2018 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει τη κατανάλωση για το διάστημα από 01/01/2011 έως 31/12/2011 για τις κάτωθι παροχές ρεύματος:

α) και β)

Η ΔΕΔΔΗΕ μας απέστειλε την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2018 σχετική απάντηση.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων μας υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2018 έγγραφο Υπόμνημα.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων μας υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2018/2018 έγγραφο Υπόμνημα.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων μας υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2018 έγγραφο Υπόμνημα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

ΟΙΚ. ΕΤΗ 2007 ΕΩΣ 2011

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος τους έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 8).

Επειδή, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη

προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. (Σχετ. ΣτΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 10).

Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. (Σχετ. ΣτΕ Επτ/μελές Τμήμα Β' 2934, 2935/2017).

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2007 έως 2011 (χρήσεις 2006 έως 2010), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2007, την 31/12/2012, έληγε ως προς το οικ. έτος 2008, την 31/12/2013, έληγε ως προς το οικ. έτος 2009, την 31/12/2014, έληγε ως προς το οικ. έτος 2010, την 31/12/2015, ως προς το οικ. έτος 2011, την 31/12/2016.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν την 01/08/2017 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 07/09/2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2007 έως 2011 (χρήσεις 2006 έως 2010) είχε υποπέσει σε παραγραφή γίνεται αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

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 των παρ. 7 & 8 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 7. Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλλει τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την απόφαση που προβλέπεται στην επόμενη παράγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Αν τα δικαιολογητικά δεν υποβληθούν ή υποβληθούν εκπρόθεσμα, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

8. α. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά, τα οποία υποχρεούται να υποβάλλει κάθε φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ελλάδα, καθώς και οι προθεσμίες υποβολής τους στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

β. Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 61, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αν δεν προσκομισθούν ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 5 του άρθρου 76 του ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση ορίζεται ότι:« «5. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος που εμπίπτει στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α, θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1145/31.05.2012 (ΦΕΚ Β' 1839) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με θέμα: « Καθορισμός των δικαιολογητικών, τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δηλώνουν ότι φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα» στην οποία αναφέρεται ότι:« 1.Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) να υποβάλλουν:

α) εφόσον υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του εισοδήματος, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο είναι ενσωματωμένο στις προβλεπόμενες Αιτήσεις Εφαρμογής των Σ.Α.Δ.Φ.Ε., με εξαίρεση τις ΗΠΑ και την Τουρκία, οι οποίες εκδίδουν το δικό τους πιστοποιητικό,

β) εφόσον υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ.Ε., τα κάτωθι:

-δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εάν προβλέπεται κάτι τέτοιο στη χώρα προέλευσης ή -βεβαίωση από φορολογική αρχή της χώρας προέλευσης από την οποία να προκύπτει το παγκόσμιο εισόδημα του φορολογουμένου.

Σε περίπτωση που αιτιολογημένα δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά της περίπτωσης β, τότε βεβαίωση από δημόσια αρχή της χώρας προέλευσης (π.χ. δήμος), από την οποία να προκύπτει η μόνιμη κατοικία του ιδίου, αλλά και των μελών της οικογένειάς του (σύζυγος, τέκνα), εφόσον αυτά υφίστανται, προκειμένου να αποδειχθεί ο ισχυρός δεσμός του φυσικού προσώπου με τη χώρα προέλευσης.

Τα εν λόγω έγγραφα της περίπτωσης β που έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους προέλευσης, θα πρέπει να φέρουν 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 (σχετ: ΥΠΟΙΚ 1047385/542/0006Δ/25.5.2006), όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην εν λόγω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω εγγράφων, τα φυσικά πρόσωπα θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους.

3. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή των δηλώσεων αυτών ορίζεται η Δ.Ο.Υ. στην οποία ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2012 (ΦΕΚ Β' 3452) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με θέμα: «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δικαιολογητικών τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δηλώνουν ότι φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα, όπως ορίζεται ΠΟΛ.1161/31.5.2012 Α.Υ.Ο., για το Οικονομικό έτος 2012» στην οποία αναφέρεται ότι: « 1. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2012, η προθεσμία υποβολής των δικαιολογητικών, τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται σε

φόρο μόνο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα, και η οποία λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι την 29.3.2013.

Η υποβολή των δικαιολογητικών γίνεται στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. μέσω του αντικλήτου τους.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/31.05.2012 με θέμα:« Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας» αναφέρεται ότι:« Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 76 του ΚΦΕ, εάν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος που εμπίπτει στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α, θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2. Σημειώνεται ότι, τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2012 έχουν καθορισθεί με την ΔΟΣ Α 1177722 ΕΞ 30.12.2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΟΣ Α 1177722 ΕΞ 30.12.2011 όπως τροποποιήθηκε με την ΔΟΣ Α 1011408 ΕΞ 20.1.2012 (ΦΕΚ Β' 106) αναφέρεται ότι:« 1. Καθορίζουμε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51 Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει, με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ως ακολούθως:

37.	Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	St. Kitts and Nevis
-----	-----------------------------	---------------------

...».

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, προσκόμισε α) εκτίμηση περιουσίας σύμφωνα με τους Νόμους Φορολογίας Περιουσίας, για την περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2012, μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών, η οποία δεν φέρει υπογραφή από το προξενείο, β) ιστορικό χρήσης ηλεκτρικού από την Ανώνυμη εταιρεία από 12/05/2011 έως 12/04/2012 μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών, η οποία δεν φέρει υπογραφή από το προξενείο και γ) ιστορικό χρήσης νερού από την Υπηρεσία από 06/05/2011 έως 06/04/2012 μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών, η οποία δεν φέρει υπογραφή από το προξενείο.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2001) φορολογικός κάτοικος Ελλάδος διότι το κράτος Άγιος Χριστόφορος και Νέβις (St. Kitts and Nevis) - το οποίο ο προσφεύγων δηλώνει ως τόπο της φορολογικής του κατοικίας - αποτελεί σύμφωνα με την ΔΟΣ Α 1177722 ΕΞ 30.12.2011 όπως τροποποιήθηκε με την ΔΟΣ Α 1011408 ΕΞ 20.1.2012 ως μη συνεργάσιμο κράτος με το οποίο αφενός δεν έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης με τη Ελλάδα, αφετέρου αποτελεί κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος εσφαλμένα τον θεώρησε ότι τελούσε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011) όπως αυτές καταγράφονται στην από 01/08/2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της

οποίας εδράζεται η με αρ./2017 προσβαλλόμενη πράξη 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 05/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	1.391.239,78
2		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	0.00
3		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	636.932,20
4		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	1.847.609,10
5		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2010-31/12/2010	9.287,63
6		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	4.944,02
7		01/08/2017	07/09/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3833/2010	01/01/2009-31/12/2009	46.574,00

και

Α) Την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	1.391.239,78
2		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	0.00
3		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	636.932,20
4		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	1.847.609,10
5		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2010-31/12/2010	9.287,63
6		01/08/2017	07/09/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3833/2010	01/01/2009-31/12/2009	46.574,00

και

Β) Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/08/2017	07/09/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	4.944,02

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012**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 $X2\%=120\%$ $2.247,28 X120\% =$ 2.696,74 €	$2.247,28 X 50\%$ = 1.123,64 €	50 μήνες X $0,73\% =$ $36,50\%$ $2.247,28 X$ $36,50\% =$ 820,26 €	1.123,64 + 820,26 = 1.943,90 €	1.943,90 €

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

Διαφορά φόρου	2.247,28 €
Επιεικέστερη κύρωση	1.943,90 €
ΠΛΕΟΝ Εισφορά Αλληλεγγύης	23,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.214,87 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.