



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 20-4-2015

Αριθμός απόφασης: 1692

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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 19-1-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκουCANADA..κατά των υπ' αριθ./2015 και/2015.Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ,οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις υπ' αριθ./2015 και/2015.Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ,οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 5-12-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 20-4-2015. εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 19-1-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του,η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./5-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος, εισφορά αλληλεγγύης και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας συνολικού ποσού 63.588,85 € για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2010,,λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης

- Με την υπ' αριθ./5-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος, εισφορά αλληλεγγύης και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας συνολικού ποσού 1.692.541,95.€ για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2011,,λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του και λαμβανομένων υπ όψιν των εμβασμάτων που αυτός απέστειλε στο εξωτερικό κατά τα έτη 2010 και 2011, διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94 όπως ίσχυε

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση - τροποποίηση των παραπάνω πράξεων

Επειδή τόσο οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται, φέρουν ημερομηνία θεώρησης από τον προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ την 5-12-2014

Επειδή από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου να προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη σε περισσότερα του ενός φορολογικά αντικείμενα

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται εκτενώς το σύνολο των εφαρμοστέων στην κρινόμενη περίπτωση διατάξεων

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «παρ. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ εκδόθηκαν μεν μετά την παρέλευση του ενός μηνός που ορίζει το άρθρο 28 § 2 του Ν. 4174/2013, από την ημερομηνία άπρακτης παρέλευσης του εικοσαημέρου από την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, πλην όμως, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν ορίζεται ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους της προσβαλλόμενης πράξης. Άλλωστε ο προσφεύγων δεν επικαλείται ότι του προξενήθηκε βλάβη, καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της

καθυστέρησης της έκδοσής τους. Συνεπώς, δεν θίγεται το κύρος αυτών, ούτε υφίσταται λόγος που να καθιστά τις πράξεις ακυρωτέες και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης έκδοσης τους πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Επειδή στην παρ 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994 όπως ίσχυε ορίζεται ότι:

« Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν 2238/1994 , όπως ίσχυε πριν την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 ,ήτοι μέχρι 30/3/2011 ορίζεται ότι

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό Πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης ,ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν 2238/1994 , όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από 31/3/2011 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 ...

5. Κατ' εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα.

Επειδή με την παράγραφο 5 του άρθρου 12 του ν.3943/2011 και έναρξη ισχύος την 31-3-2011 , όπως τροποποιήθηκε με την παρ 2 του άρθρου 43 του Ν 4141/2013 και ισχύουν αναδρομικά από την αρχική ημερομηνία εφαρμογής τους, προστίθενται στο άρθρο 61 του ΚΦΕ παράγραφοι 7 και 8, στις οποίες ορίζεται ότι;

7. «Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει κάτοικος εξωτερικού και αποκτά πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του, βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους στο οποίο δηλώνει κάτοικος από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους ή αντίγραφο της εκκαθάρισης της φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται από τη φορολογική αρχή ή από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή. ...»

8α.«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου.»

8β «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 7 του άρθρου αυτού, 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.»

. Στόχος των ρυθμίσεων αυτών είναι να προσδιορισθεί και να αξιολογηθεί σε διαφορετική βάση από αυτήν που ίσχυε μέχρι σήμερα η υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη γενική κατηγορία των «κατοίκων εξωτερικού» και να διασταυρωθεί η υπαγωγή τους ή μη στη φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημά τους εφαρμόζοντας τις γενικές αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου (σχετ ΠΟΛ. 1142/31.5.2012 ΠΟΛ.1136/10.6.2013 Α.Υ.Ο.)

Επειδή στην ΠΟΛ.1260/19.12.2014 Α.Υ.Ο. , ορίζονται τα εξής:

1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα

πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος/τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική/δημόσια/άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα

κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εκτός αν ελλείψει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συνλόγους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.

3. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 του παρόντος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το με αριθμό Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

4. Τέλος, εφόσον κατά τα ανωτέρω αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, θα έχουν εφαρμογή, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ).

Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.

Επειδή από τα με αριθμούς...../18-2-2003.,/13-2-2004,/364/27-6-2005,/21-2-2006,/26-2-2007,/20-5-2008,/10-10-2009,/26-3-2010 και/15-4-2011 πρωτοκόλλου έγγραφα που εξέδωσε το προξενικό γραφείο της Ελληνικής Πρεσβείας της Οττάβα αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος Καναδά, τουλάχιστον από το έτος 2000 έως τις 15-4-2011, καθόσον εκεί διατηρεί την οικογενειακή του εστία, πραγματικό γεγονός το οποίο δεν θίγεται από το ότι δεν είχε υποβάλλει σχετική δήλωση μεταβολών μέχρι τις 3-7-2013

Επειδή από το με αριθμό/24-7-2013 πρωτοκόλλου έγγραφο που εξέδωσε η αρμόδια φορολογική αρχή του Καναδά το οποίο κατατέθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Καναδά, για το φορολογικό έτος 2012.

Επειδή από το με αριθμό/19-2-2015 πρωτοκόλλου έγγραφο που εξέδωσε η αρμόδια φορολογική αρχή του Καναδά το οποίο κατατέθηκε στην υπηρεσία μας ως συμπληρωματικό στοιχείο από τον προσφεύγοντα με το με αριθμό ΔΕΔ/7-4-2015 υπόμνημα του , προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Καναδά, για τα φορολογικά έτη από 2000 έως και 2014.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι ο προσφεύγων έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Επειδή με το κράτος του Καναδά η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας (Ν.3824/2010 – Φ.Ε.Κ. 27 Τ.Α/25.02.2010) η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2011 και μετά

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε για την χρήση 2011 εκπρόθεσμα, ;ήτοι στις 7-4-2015 με συμπληρωματικό υπόμνημα, τα δικαιολογητικά που προβλέπει η ΠΟΛ.1136/10.6.2013 Α.Υ.Ο., όπως αυτή παρατάθηκε με την ΠΟΛ 1062/28.3.2013 Α.Υ.Ο. ήτοι μέχρι 28-6-2013

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι για τις κρινόμενες χρήσεις 2010 και 2011 ο προσφεύγων ήταν πράγματι φορολογικός κάτοικος Καναδά, κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας, η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2011 και μετά

Επειδή στην ΠΟΛ 1033/ Α.Υ.Ο, ορίζονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

«9. Κάτοικοι εξωτερικού.

α. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος που υποστηρίζουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, οφείλουν να κάνουν τις απαραίτητες ενέργειες αλλαγής κατοικίας σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1142/2012 διαταγή.

β. Οι κάτοικοι εξωτερικού που υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία 2009-2011 εμβάστηκαν στο εξωτερικό, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματικές δηλώσεις εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό, εφόσον επιθυμούν να το χρησιμοποιήσουν και για κάλυψη τεκμηρίων.

Στην περίπτωση που επιθυμούν να καλύψουν μόνο το ποσό του εμβάσματος, αναγράφουν στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου σωρευτικά στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία προκύπτουν από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης.»

Επειδή τόσο από τα στοιχεία που κατατέθηκαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή όσο και από αυτά που κατατέθηκαν από τον προσφεύγοντα με το με αριθμούς ΔΕΔ/7-4-2015,/17-4-2015 και/20-4-2015 υπομνήματα του ,προκύπτουν τα εξής:

- , τα κρινόμενα εμβάσματα, ποσού 118.000 USD στις 2-7-2010 και 3.200.000 USD στις 27-4-2011, εστάλησαν από τον λογαριασμό ΕΤΕ με αριθμόκαι δικαιούχο τον προσφεύγοντα

- ο προσφεύγων εισήγαγε συνάλλαγμα από το εξωτερικό, με βάση τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος, ως εξής

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ		ΠΟΣΟ ΣΕ CAD
13/10/1991	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	45.000,00
25/12/1996	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	106.000,00
24/12/1997	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	215.000,00
20/9/1998	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	150.000,00
8/9/1999	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	88.000,00
		604.000,00

Τα ποσά αυτά δεν λαμβάνονται υπ όψιν για την κάλυψη των κρινόμενων εμβασμάτων, καθόσον

α) ο προσφεύγων κατά τα ανωτέρω έτη ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας

β) τα εισοδήματα αυτά δεν είχαν υπαχθεί σε φορολογία στην Ελλάδα και

γ) δεν προκύπτουν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα ποσά αυτά ήταν διαθέσιμα στις 31-12-1999 (ΠΟΛ 1033/2013)

- ο προσφεύγων εισήγαγε συνάλλαγμα από το εξωτερικό, με βάση τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος και την από 24-9-2014 βεβαίωση της ΕΤΕ., ως εξής

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ		ΠΟΣΑ ΣΕ CAD	ΠΟΣΑ ΣΕ EURO
------------	--	-------------	--------------

28/9/2002	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	60.000,00	50.000,00
23/1/2004	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	165.000,00	167.000,00
14/1/2005	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	205.000,00	
16/9/2005	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	330.000,00	
25/3/2006	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	150.000,00	
15/9/2006	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	200.000,00	
4/4/2007	ΒΕΒ ΕΙΣΑΓ ΣΥΝ/ΤΟΣ	120.000,00	
23/5/2008	ΒΕΒ ΕΤΕ 24-9-2014	103.987,25	
26/6/2009	ΒΕΒ ΕΤΕ 24-9-2014	107.580,22	
4/3/2010	ΒΕΒ ΕΤΕ 24-9-2014	99.994,45	
8/10/2010	ΒΕΒ ΕΤΕ 24-9-2014	102.550,00	
10/2/2011	ΒΕΒ ΕΤΕ 24-9-2014	150.000,00	
	ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1.794.111,92	217.000,00
ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ EURO / CAD με την ισοτιμία της 27-4-2011 EURO / CAD = 1,3968		303.105,60	
	ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ CAD	2.097.217,52	

Τα ποσά αυτά λαμβάνονται υπ όψιν για την κάλυψη των κρινόμενων εμβασμάτων

Επειδή ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την από 24-9-2014 βεβαίωση της ΕΤΕ, απεκόμισε ,κατά το χρονικό διάστημα 1999 έως 2011 τόκους καταθέσεων σε cad, συνολικού ύψους 340.599,70 \$ CAD. Από το ποσό αυτό και για λόγους κάλυψης των αποσταλθέντων στο εξωτερικό εμβασμάτων, λαμβάνονται υπ όψιν τα 10/12 αυτών, ήτοι αυτοί που αναλογούν στο χρονικό διάστημα 2000 έως 2010 και προσδιορίζονται στο ποσό των 283.833,08 \$ CAD.

Επειδή ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες με το/17-4-2015 υπόμνημα του βεβαιώσεις της ΕΤΕ, απεκόμισε ,κατά το χρονικό διάστημα 2002 έως 2006 πλέον των ανωτέρω και τόκους καταθέσεων σε cad, συνολικού ύψους 8.854,81 \$ CAD. οι οποίοι λαμβάνονται υπ όψιν στο σύνολο τους ια λόγους κάλυψης των αποσταλθέντων στο εξωτερικό εμβασμάτων,.

Επειδή οι καταθέσεις ξένων χαρτονομισμάτων στα ταμεία των τραπεζών που επικαλείται ο προσφεύγων και αναφέρονται στην από 24-9-2014 βεβαίωση της ΕΤΕ, δεν μπορούν να ληφθούν υπ όψιν για την κάλυψη των κρινόμενων εμβασμάτων, καθόσον δεν προσκομίστηκαν

συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν αφενός μεν το χρόνο και το ακριβές ύψος τους και αφετέρου ότι πρόκειται για ποσά που εισήχθησαν από το εξωτερικό και όχι για εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελλάδα

Επειδή από όλα τα ανωτέρω προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα

Εμβάσματα που απεστάλησαν στην αλλοδαπή

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΑ ΣΕ USD	ΠΟΣΑ ΣΕ EURO	ΠΟΣΑ ΣΕ \$CAD
2/7/2010	118.000,00	94.038,90	125.447,89
27/4/2011	3.200.000,00	2.181.619,85	3.047.286,40
	3.318.000,00	2.275.658,75	3.172.734,29

Αναγνωριζόμενα ποσά για την κάλυψη των ανωτέρω εμβασμάτων

Από εισερχόμενα εμβάσματα σε CAD	2.097.217,52
Από αναγνωριζόμενους τόκους καταθέσεων σε \$CAD	283.833,08
Σύνολο αναγνωριζόμενων ποσών σε \$CAD βάσει της από 24-9-2014 βεβαίωση της ΕΤΕ	2.381.050,60
Σύνολο αναγνωριζόμενων ποσών σε \$CAD με βάση το/17-4-2015 υπόμνημα	8.854,81
Σύνολο αναγνωριζόμενων ποσών σε \$CAD	2.389.905,41
Ακάλυπτο ποσό σε \$CAD	782.828,88
Ακάλυπτο ποσό σε EURO με την ισοτιμία της 27-4-2011 EURO / CAD = 1,3968	560.444,50

Το ποσό αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν 2238/1994, η οποία διαπιστώθηκε το έτος 2011, λόγω της αποστολής από αυτόν εμβασμάτων στο εξωτερικό

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡ. 48 § 3 ΤΟΥ Ν.2238/94
ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**

ΧΡΗΣΗ 1-1/31-12-2010	
ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ ΤΗΝ 277/2010 σε \$CAD	2.137.355,41
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ ΤΗΣ 2/7/2010 σε \$CAD	125.447,89
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΕΤΟΥΣ 2010	0,00
ΧΡΗΣΗ 1-1/31-12-2010	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΟΥ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ 1-1-2000 ΕΩΣ 27-4-2011 σε \$CAD	2.389.905,41
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ ΤΗΣ 2/7/2010 σε \$CAD	-125.447,89
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ ΤΗΝ 274/2011 σε \$CAD	2.264.457,52
ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ ΤΗΣ 2/7/2010 σε \$CAD	3.047.286,40
	782.828,88
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΕΤΟΥΣ 2011 σε \$CAD	
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΕΤΟΥΣ 2011 σε ΕΥΡΩ με την ισοτιμία της 27-4-2011 EURO / CAD = 1,3968	560.444,50

Φορολογητέα εισοδήματα για το οικ. έτος 2011 με βάση την παρούσα εισήγηση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα και η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Α/Α ΠΡΑΞΗΣ//2014					ΟΙΚ ΕΤΟΣ 2011			
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Εισήγησης		Διαφορά βάσει φύλλου ελέγχου	Διαφορά βάσει εισήγησης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης Συνολικό εισόδημα Φορολογητέο εισόδημα			94.038,90				94.038,90	0.00
	0,00		94.038,90		27.578,61		94.038,90	0.00
	0,00		94.038,90		27.578,61		94.038,90	0.00
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	0,00	94.038,90		0.00		94.038,90	0,00
	της συζύγου							
Φόρος	Φόρος	0.00	30.415,56		0.00		30.415,56	
	Μείωση φόρου							0,00
	Υπόλοιπο φόρου	0,00	30.415,56		0,00		30.415,56	000
Συμπληρωματικός φόρος								
Φόρος που αναλογεί		0.00	30.415,56		0,00		30.415,56	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			27.982,32		0,00		27.982,32	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης		0,00	2.821,18		0,00		2.821,18	0,00
Προσαύξηση εισφοράς αλληλεγγύης			2.369.,79		0,00		2.369.,79	0,00
Σύνολο		0,00	63.588,85		0,00		63.588,85	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	63.588,85		0,00		63.588,85	0,00
	για επιστροφή	0,00						
Έτσι οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει πράξης υπ αριθμό//2014								ΜΗΔΕΝ

Α/Α ΠΡΑΞΗΣ//2014					ΟΙΚ ΕΤΟΣ 2011			
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Εισήγησης		Διαφορά βάσει φύλλου ελέγχου	Διαφορά βάσει εισήγησης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύ γου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου		
Προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτής δαπάνης Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης Συνολικό εισόδημα Φορολογητέο εισόδημα	3.000,00		0,00		0.00			
			2.181.619,85		560.444,50			
	3.000,00		2.181.619,85		560.444,50		2.178.619,85	557.444,50
	3.000,00		2.181.619,85		560.444,50		2.178.619,85	557.444,50
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	3.000,00	2.181.619,85		560.444,50		2.178.619,85	557.444,50
	της συζύγου							
Φόρος	Φόρος	75.00	976.148,93		239.620,03		970.573,93	239.545,03
	Επιβάρυνση φόρου λόγω αποδείξεων		1.500,00		1.500,00		1.500,00	1.500,00
	Υπόλοιπο φόρου	75,00	970.648,93		241.120,03		970.573,93	241.045,03
Φόρος που αναλογεί		75.00	970.448,93		241.120,03		970.573,93	241.045,03
Προκαταβολή φόρου		41,25	41,25		41,25		0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 60%			582.344,36		144.627,02		582.344,36	144.627,02
Εισφορά Αλληλεγγύης		0,00	87.264,79		22.417,78		87.264,79	22.417,78
Προσαύξηση αλληλεγγύης			52.358,87		13.450,67		52.358,87	13.450,67
Σύνολο		116,25	1.692.658,20		421.656,75		1.692.541,95	421.540,50
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	116,25	1.692.658,20		421.656,75		1.692.541,95	421.540,50
	για επιστροφή	0,00						
Ήτοι οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει πράξης υπ αριθμό//2014								421.540,50 €

.....

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).