



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

Καλλιθέα 02/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4329

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 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).

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-.....).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ/09.04..... (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.....)

Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκουκατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		62.239,48 €
2				Εισόδημα		97.424,44 €

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

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 31.812,18 €, πλέον 30.427,30 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 57.314,18 €, πλέον 40.115,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ.εντολή μερικού ελέγχου από το γραφείο, του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη, &, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/.....και ισχύει), επειδή η προσφεύγουσα κατά το ημερολογιακό έτος (οικ.) και το ημερολογιακό έτος (οικ.) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 1.170.351,38 ευρώ.

Τα εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό (.....), 1) τηνποσού 599.895,00 €, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα με αριθ., ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(γαμπρός της προσφεύγουσας, γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας), 2) τηνποσού 481.400,00 €, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα με αριθ., ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(αδελφή της προσφεύγουσας), γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας), και 3) τηνποσού 122.880 USD, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα με αριθ., ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(αδελφή της προσφεύγουσας, γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας).

Τα εμβάσματα απεστάλησαν σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζαμε αριθ., ο οποίος ανήκει στους εξής συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(αδελφή της προσφεύγουσας), γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(γαμπρός της προσφεύγουσας), καθώς και στον τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζαμε αριθ., ο οποίος ανήκει στην(αδελφή της προσφεύγουσας).

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

1) Μη νομίμως μου επεβλήθη φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα ως κάτοικος εξωτερικού, ως φορολογικός κάτοικος της πόλης

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο πενήντα τρία (53) εξοδολόγια και swift εισερχομένων και πιστωμένων στον λογαριασμό, που τηρούνταν σε ευρώ, στην Τράπεζα, εμβασμάτων συνολικού ποσού 1.248.391,40 €.

Επίσης προσκόμισε στον έλεγχο δεκατέσσερα (14) εξοδολόγια και swift εισερχομένων και πιστωμένων στον λογαριασμό, που τηρούνταν σε USD, στην Τράπεζα, εμβασμάτων συνολικού ποσού 489.170,71 USD.

2) Μη σύννομη η εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/94 στην κρινόμενη περίπτωση.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα υπέβαλλε τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ., συνοδευτική επιστολή με την οποία προσκόμισε τροποποιητικές δηλώσεις των οικ. ετών έως, ως κάτοικος εξωτερικού.

Επίσης η προσφεύγουσα προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.έγγραφο, με το οποίο προσκόμισε α) βεβαίωση από την Τράπεζα «.....», με την οποία βεβαιώνεται ότι από τις, ανοίχτηκε στο όνομα της προσφεύγουσας ο λογαριασμός με αρ., β) δήλωση τηςμε την οποία δηλώνει ότι ήταν εκπρόσωπος και εξουσιοδοτημένη από την προσφεύγουσα, και κατ' εντολή της προσφεύγουσας έκανε εμβάσματα προς την Ελλάδα από το έτοςέως τοκαι γ) δήλωση της προσφεύγουσας ότι την περίοδοέως και, έγιναν εμβάσματα προς τη, 319.366,24 δολάρια USA και 324.284,67 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν 2238/94(όπως ίσχυε έως 30/3/.....)

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 ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν 2238/94 (όπως ισχύει από 31/3/..... με την παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3943/..... (ΦΕΚ Α'66/31-03-.....))

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της σύμβασης Ελλάδος – Ρωσικής Ομοσπονδίας ν. 3047/2002 (ΦΕΚ Α' 200/27.08.2002)

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό καθενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών τους υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία

που προκύπτει από την ανατίμηση του Κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι:

α) Στην περίπτωση της Ελλάδας

i) Ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων.

ii) Ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των νομικών προσώπων (στο εξής αναφερόμενος ως "Ελληνικός φόρος").

β) Στην περίπτωση της Ρωσικής Ομοσπονδίας.

i) Ο φόρος στα κέρδη (εισόδημα) των εταιρειών και οργανισμών.

ii) Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

iii) Ο φόρος επί της περιουσίας επιχειρήσεων.

iv) Ο φόρος επί της περιουσίας φυσικών προσώπων (στο εξής αναφερόμενος ως "Ρωσικός φόρος").

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 της σύμβασης Ελλάδος – Ρωσικής Ομοσπονδίας ν. 3047/2002 σχετικά με το ποιος θεωρείται κάτοικος ορίζονται τα εξής:

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος "κάτοικος" του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" σημαίνει κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του **ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του** ή τόπου ίδρυσης του νομικού προσώπου ή άλλης παρόμοιας φύσεως κριτηρίου, και επίσης συμπεριλαμβάνει αυτό το ίδιο Κράτος και κάθε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η φορολογική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θα θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό

θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 της σύμβασης Ελλάδος – Ρωσικής Ομοσπονδίας ν. 3047/2002 σχετικά με τα κέρδη επιχειρήσεων ορίζονται τα εξής:

1. Τα κέρδη επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατά αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογηθούν στο άλλο Κράτος, αλλά μονό ως προς το τμήμα αυτών το οποίο προέρχεται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 της σύμβασης Ελλάδος – Ρωσικής Ομοσπονδίας ν. 3047/2002 σχετικά με τις συντάξεις ορίζονται τα εξής:

Τηρούμενων των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε σχέση με προηγούμενη του απασχόληση, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2 της σύμβασης Ελλάδος – Ρωσικής Ομοσπονδίας ν. 3047/2002 σχετικά με τις συντάξεις ορίζονται τα εξής:

2. α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, ή από ταμείο που συστάθηκε από αυτό, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στο Κράτος αυτό.

Επειδή, με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1142/..... με θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/..... (ΦΕΚ Α'66/31.03.....), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας ορίζεται ότι :

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ και προσδιορίζονται τα κριτήρια για την υπαγωγή στη φορολογία των φυσικών προσώπων, κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής.

Ειδικότερα, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Επομένως, ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ **ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας.**

Επειδή, με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1177/14-07-..... με θέμα: Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

«Α) Θεσμικό πλαίσιο.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 01.01....., **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. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.2238/1994 οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του έχει υποχρέωση να υποβάλει, μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2..... (ΦΕΚ Β' 193) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του. (παρ. 1)

Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή. (παρ. 3)

Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87 (ν.2523/1997). (παρ. 4)

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 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. (παρ. 5)

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας και υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, εφόσον: αα) μεταβάλλει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του με μεταφορά της σε κράτος στο οποίο το εισόδημά του υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α, και ββ) διαθέτει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, όπως αυτά ορίζονται στην περίπτωση β', θεωρείται ότι υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημά του για χρονικό διάστημα πέντε ετών, που αρχίζει από την υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο κράτος αυτό. (παρ. 6)

3. Επίσης, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και οι διατάξεις του

άρθρου 62 του ιδίου νόμου περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν έχουν πλέον εφαρμογή από την 01.01..... (σχετ.ΠΟΛ.1174/14.07.....).

Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικοςκαι υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03..... έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Σημειώνεται ότι, εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα.

2. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (.....) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ...../25.06..... έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης.

Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

Από την ως άνω διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις

φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφε/ς τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος(κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικοςκαι υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03..... έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας. »

Δ) Διαδικασία μεταβολής.

Ο φορολογούμενος που επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή της κατοικίας ή της διαμονής του, υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ.: αίτηση (έντυπο Μ0) για τη γνωστοποίηση αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις και συνυποβάλλουν τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται ανωτέρω.

Ο ως άνω υπάλληλος, προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά στο τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί, εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα, ενημερώνεται εγγράφως ότι, το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού, το τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προωθεί στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία.

Η σχετική βεβαίωση μεταβολής, θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του φορολογικού εκπροσώπου.

Ε) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής οικονομικού έτους

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή το έτος 2013 και δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων, είναι δυνατή η διενέργεια μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και εφόσον ακολουθηθεί η διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης, ανεξαρτήτως εάν η δήλωση μεταβολής υπεβλήθη εμπροθέσμως (έως τις 31.12.2013) ή εκπροθέσμως (μετά την 01.01.....). (σχετ. 1050386/898/Α0012/ΠΟΛ.1138/24.5.2001 εγκύκλιος διαταγή).

ΣΤ) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013.

Σχετικά με το εν λόγω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, για τα φυσικά πρόσωπα που πρόκειται να εγκατασταθούν μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή μετά την 01 Ιανουαρίου, η Υπηρεσία μας θα προβεί στην έκδοση συγκεκριμένων οδηγιών.

Ζ) Προγενέστερες οδηγίες

Τονίζεται, τέλος, ότι υπό το πρίσμα των αλλαγών που έλαβαν χώρα στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, τα διαλαμβανόμενα στο υπ. αριθ. Γ.Γ.Δ.Ε. 0006976 ΕΞ 2013/05.09.2013 έγγραφο, παύουν πλέον να ισχύουν.

Επειδή με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν 2238/94 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 παραγράφου 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ 1228/15-10-..... και ειδικότερα στις παραγράφους 5 & 6 αυτής ορίζεται:

5. Για όσες υποθέσεις έχουν ήδη υποβληθεί τα σχετικά με τη φορολογική κατοικία δικαιολογητικά, αυτά διαβιβάζονται στη Δ.Ο.Υ. όπου οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σαν κάτοικοι Ελλάδας. Αντιθέτως, για όσες υποθέσεις δεν έχουν ήδη υποβληθεί τα εν λόγω δικαιολογητικά , οι ίδιοι οι φορολογούμενοι οφείλουν να τα προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. όπου υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σαν κάτοικοι Ελλάδας. Και στις δύο περιπτώσεις, οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν έγγραφο προς τις ελεγκτικές αρχές, όπου πιστοποιείται το χρονικό διάστημα για το οποίο ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

6. Συμπληρωματικές Δηλώσεις

Για τις συμπληρωματικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου προηγείται υποχρεωτικά εκκαθάριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.

Επειδή για τις χρήσεις-....., προκειμένου να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 2 παρ 1 Ν 2238/94 η κατοικία κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 51-59 του ΑΚ , δεδομένου ότι στην φορολογική νομοθεσία δεν υπήρχε η έννοια της κατοικίας. Με βάση τις ως άνω διατάξεις , όπως ίσχυαν για

τις εν λόγω χρήσεις-....., το φυσικό πρόσωπο που είναι κάτοικος Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 51-59 ΑΚ, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα και για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή. Για τις χρήσεις αυτές δεν προβλέπονταν υποβολή συγκεκριμένων δικαιολογητικών αλλά υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κατοίκουςστην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για τη χρήση προστέθηκε στο άρθρο 61 του ν. 2238/1994 παρ 7 (με την παρ 5 του άρθρου 12 του ν 3943/....., ισχύς από 31/3/.....), σύμφωνα με την οποία **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 και φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του.

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.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1136/2013 καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά αυτά, για τα πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού, που όφειλαν να τα προσκομίσουν για το οικονομικό έτος (χρήση) και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση) και εφεξής:

- α) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους, ή
- β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός τους, ή
- γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της περί μόνιμης κατοικίας, εργασίας και διαμονής της στη πόλη προσκόμισε στον έλεγχο και στην Υπηρεσία μας τα παρακάτω αποδεικτικά δημόσια και ιδιωτικά έγγραφα μεταφρασμένα και με επισημείωση

α) Την απόΒεβαίωση του Υπουργείου Οικονομικών της, Περιφερειακή Ομοσπονδιακή Επιθεώρηση της Οικονομικής Υπηρεσίας Νο 14 της Δημοκρατίαςμε την οποία βεβαιώνεται ότι ασκούσε την επαγγελματική δραστηριότητα με την εφαρμογή του συστήματος της φορολογίας:

1) Του γενικού καθεστώτος της φορολογίας για την περίοδο απόέως, επίσης στο δεύτερο τρίμηνο τουέως το δεύτερο τρίμηνο του, υπολόγιζε και κατέβαλε το φόρο επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων

2) Κατά το δεύτερο τρίμηνο του έως το πρώτο τρίμηνο του, με την εφαρμογή του συστήματος φορολογίας και την μορφή του φόρου επί του τεκμαρτού εισοδήματος, υπολόγιζε και κατέβαλε ενιαίο φόρο επί του τεκμαρτού εισοδήματος.

β) Την απόΒεβαίωση του Υπουργείου Εσωτερικών Υποθέσεων στην Δημοκρατίαμε την οποία βεβαιώνεται ότι ητουδιέμενε στη διεύθυνση: πόλη, οδ., πολ. 8/35, διαμ. 34, απόέως Οκτώβριο του

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις-..... στην ΔΟΥ, ο έλεγχος θεώρησε την προσφεύγουσα κάτοικο Ελλάδος για τα

έτη αυτά, με το σκεπτικό όπως αναφέρεται στη οικία έκθεση ελέγχου ότι, «Κατόπιν ελέγχου η φορολογουμένη κατέθετε δηλώσεις στη ΔΟΥ και όχι στη ΔΟΥ (πρώην ΔΟΥ) που είναι αρμόδια για τους κατοίκουςστο νομό Θεσσαλονίκης, συνεπώς η ελεγχόμενη θεωρείται κάτοικος Ελλάδος.».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013, όπου θα ανέφερε την αλλαγή της φορολογικής της κατοικίας, λόγω του ότι είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Επομένως, ο έλεγχος ήταν αρμόδιος να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και να κρίνει την πραγματική κατοικία της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη-..... σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., με το με αρ. πρωτ., έγγραφο πιστοποιεί ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικοςαπό το έτος

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. διαπιστώνοντας λόγω της προσκόμισης από την προσφεύγουσα, ότι πληρούνται τα κριτήρια που ορίζονται στην ΠΟΛ 1058/2015 και αποφάνθηκε το με αρ. πρωτ., έγγραφο ότι η προσφεύγουσα είναι **«Κάτοικοςαπό»**.

Επειδή, οι ανωτέρω βεβαιώσεις πιστοποιούν ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικος και συγκεκριμένα Νο 14 της Δημοκρατίας, κατά την έννοια των διατάξεων της Σύμβασης και υπόκειται στο φόρο στηγια τα εισοδήματα αλλοδαπής, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1130/2002 με την οποία ορίζεται ότι: « Ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21-2-2013 παρ. 9 περ. β ορίζεται ότι : «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.1142/31.5..... διαταγή.

β. Οι κάτοικοιπου υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία-..... 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.

γ. Οι κάτοικοιπου δεν υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν με κάθε νόμιμη μορφή στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την

τριετία-..... εμβάστηκαν στο εξωτερικό, αναγράφουν μόνο 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 δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15-10-..... παρ. 5 ορίζεται ότι:« Για όσες υποθέσεις έχουν ήδη υποβληθεί τα σχετικά με τη φορολογική κατοικία δικαιολογητικά, αυτά διαβιβάζονται στη Δ.Ο.Υ. όπου οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σαν κάτοικοι Ελλάδας. Αντιθέτως, για όσες υποθέσεις δεν έχουν ήδη υποβληθεί τα εν λόγω δικαιολογητικά, οι ίδιοι οι φορολογούμενοι οφείλουν να τα προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. όπου υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σαν κάτοικοι Ελλάδας. Και στις δυο περιπτώσεις, οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν έγγραφο προς τις ελεγκτικές αρχές, όπου πιστοποιείται το χρονικό διάστημα για το οποίο ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 περ. δ του Ν 2238/94 , το συνάλλαγμα αναγνωρίζεται εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους,

γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου (έκθεση ελέγχου, ενδικοφανή προσφυγή) προκύπτουν τα παρακάτω ως προς τα εξερχόμενα εμβάσματα που θεώρησε ο έλεγχος ότι αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη πηγή :

Ως προς το εξερχόμενο έμβασμα με ημερομηνίαποσού 599.895,00

Επειδή, ο έλεγχος για το εξερχόμενο έμβασμα με ημερομηνίαποσού 599.895,00 €, αναφέρει τα εξής: «Το ποσό απεστάλει στην από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στον οποίο η ελεγχόμενη ήταν συνδικαιούχος. Με βάσει την κίνηση του λογαριασμού για το διάστημαέωςπου προσκομίσθηκε, ο λογαριασμός τροφοδοτήθηκε με μεταφορά στιςποσού 600.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό λογαριασμό. Στιςτο ποσό αυτό επενδύθηκε σε ομόλογο, ρευστοποιήθηκε στιςκαι στιςεμβάστηκε στην

Δεδομένου ότι κατά το διάστημα απόέωςδεν πραγματοποιήθηκε καμία άλλη κατάθεση ποσού στον παραπάνω λογαριασμό πέραν της αρχικής τροφοδοσίας των 600.000,00 € από τον λογαριασμό, εξετάστηκε ο τρόπος συγκέντρωσης του παραπάνω κεφαλαίου στον λογαριασμό

Σύμφωνα με την κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού που προσκομίσθηκε στον έλεγχο, το διάστημα απόέως και την(ημερομηνία μεταφοράς του ποσού των 600.000,00 ευρώ στον λογαριασμό), ο λογαριασμός τροφοδοτούνταν:

-από καταθέσεις, χωρίς να είναι γνωστός ο καταθέτης ή ο δικαιούχος των ποσών,

-από εισερχόμενα εμβάσματα από το εξωτερικό με εντολές τρίτους και την ελεγχόμενη συνολικού ποσού 1.170.484,73 ευρώ, όπως προκύπτει από τα 53 εξοδολόγια/swift που προσκομίσθηκαν. Από το ποσό αυτό, με εντολή της ελεγχόμενης εισήλθαν 296.248,67 ευρώ, ενώ με εντολή τρίτων εισήλθαν 952.142,73 ευρώ.».

Επειδή, από τα εξοδολόγια/swift που προσκομίσθηκαν, αποδεικνύεται ότι μέχρι, το ποσό των 440.273,91 €, εισήλθε στην Ελλάδα, στο όνομα της προσφεύγουσας, επιπλέον εισήλθε στην Ελλάδα, από λογαριασμό της προσφεύγουσας, ποσό 218.342 με δικαιούχο την, ποσό 34.953 €, με δικαιούχο τονκαι ποσό 17.476,50 με δικαιούχο τον, τα ανωτέρω ποσά πιστώθηκαν στον με αρ. κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(αδελφή της προσφεύγουσας), γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας)..

Επιπλέον από την ανάλυση του με αρ. κοινού λογαριασμού..... προκύπτει ότι πιστώθηκε τηναπό την πρόωρη λήξη του προθεσμιακού λογαριασμού, ποσό 372.996,56 €, την πρόωρη λήξη του προθεσμιακού λογαριασμού, ποσό 83.264,79 και από την πρόωρη λήξη του προθεσμιακού λογαριασμούποσού 23.974,00 €, και έτσι σχηματίστηκε το ποσό των 600.000,00 € το οποίο τηνέγινε μεταφορά στον λογαριασμό από τον οποίο εμβάστηκε το ποσό των 599.895,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τη περ. γ της παρ. 24 της ΠΟΛ 1033/2013 αναφέρεται ότι:« γ) αν το έμβασμα έγινε από κοινό λογαριασμό του τέκνου (το οποίο δεν σπουδάζει) με το γονέα σε κοινό λογαριασμό αυτών και εφόσον το τέκνο δεν είχε την οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς στον κοινό λογαριασμό, λόγω απουσίας εισοδημάτων ή άλλων εσόδων, η κάλυψη του εμβάσματος θα βαρύνει το γονέα. Η τυχόν ύπαρξη άτυπης δωρεάς δεν μπορεί να αποκλειστεί στις περιπτώσεις αυτές (μετά από τη διενέργεια ελέγχου), εφόσον αποδεικνύεται ότι το τέκνο που δεν είχε την οικονομική δυνατότητα να εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, παραταύτα έκανε χρήση αυτού μεταγενέστερα (π.χ. με ανάληψη ποσού και περαιτέρω κατάθεση σε άλλο λογαριασμό ατομικό ή κοινό με τρίτο πρόσωπο ή οποιαδήποτε άλλη επένδυση ή και απλή ανάληψη).

Τα πιο πάνω (για την τυχόν υποχρέωση φόρου δωρεάς) μπορούν να ισχύσουν βεβαίως ανάλογα και σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται η μεταφορά χρηματικών ποσών από ή /και προς κοινό ή ατομικό λογαριασμό. Στις περιπτώσεις μεταφοράς χρηματικών ποσών από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών συνδικαιούχων, η κάλυψη των ποσών του εμβάσματος βαρύνει τον καθένα από αυτούς κατ' αναλογία, εκτός αν αποδεικνύεται διαφορετικά, με την επιφύλαξη της τυχόν ύπαρξης άτυπης δωρεάς κατά τα ανωτέρω. Σημειώνεται ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό δεν μπορεί να θεμελιώσει εκ προοιμίου την ύπαρξη άτυπης δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων.

Θέμα άτυπης δωρεάς τίθεται εφόσον ο συνδικαιούχος, ο οποίος δεν είχε (την οικονομική δυνατότητα να) εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, κάνει χρήση (του) ποσού του

λογαριασμού, γεγονός πραγματικό και ελεγκτέο σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για παράδειγμα, η μεταφορά χρηματικού ποσού από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών προσώπων και η επιστροφή του ίδιου χρηματικού ποσού στον αρχικό λογαριασμό, χωρίς ενδιάμεσα να έχει γίνει χρήση (του) ποσού αυτού από κάποιον από τους συνδικαιούχους, δεν μπορεί να θεμελιώσει την ύπαρξη άτυπης δωρεάς.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το έμβασμα που απεστάλει στο εξωτερικό (.....), τηνποσού 599.895,00 €, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα με αριθ., ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(γαμπρός της προσφεύγουσας, γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας), δικαιολογούνται πλήρως από την εισαγωγή εμβασμάτων από το εξωτερικό της

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι κάτοικος εξωτερικού, ως ανωτέρω αναφέρεται, δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος.

Επισημαίνεται ότι εάν τίθεται θέμα άτυπης δωρεάς της προσφεύγουσας προς τους υπόλοιπους συνδικαιούχους, **απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος.**

Ως προς το εξερχόμενο έμβασμα με ημερομηνίαποσού 481.400,00 €,

Επειδή, ο έλεγχος για το εξερχόμενο έμβασμα με ημερομηνία, ποσού 481.400,00 €, αναφέρει τα εξής:« Προσκομίσθηκε κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού σε ευρώ της Τράπεζας για το διάστημαέως, απ' όπου απεστάλη το έμβασμα ποσού 481.400,00 ευρώ στην στις

Από τον έλεγχο των κινήσεων προκύπτει ότι καθ' όλο το παραπάνω χρονικό διάστημα ο λογαριασμός τροφοδοτούνταν:

-από καταθέσεις, χωρίς να είναι γνωστός ο καταθέτης ή ο δικαιούχος των ποσών,

-από 53 εισερχόμενα εμβάσματα από το εξωτερικό με εντολές τρίτους και την Το συνολικό ποσό των εισερχομένων εμβασμάτων ανέρχεται σε 1.248,391,40 ευρώ, εκ των οποίων τα 1.232.528,07 ευρώ πιστώθηκαν πριν την αποστολή του εμβάσματος στο εξωτερικό, δηλαδή πριν τις

Στα ποσά αυτά είτε γινόταν ανάληψη μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την εισαγωγή τους, είτε επενδύονταν για κάποιο διάστημα σε προθεσμιακές καταθέσεις, για τις οποίες προσκομίσθηκαν αντίστοιχες κινήσεις (το υπ' αριθμ. 'η' στοιχείο της σελ. 14 της παρούσας έκθεσης) πριν αναληφθούν, με τελευταία ανάληψη στις, οπότε και το υπόλοιπο του λογαριασμού σχεδόν μηδενίζει (διαμορφώθηκε στα 41,16 ευρώ).

Στη συνέχεια, στιςγίνεται κατάθεση επιταγής ποσού 481.573,75 ευρώ, χωρίς να αναγράφεται ο καταθέτης και ο δικαιούχος του ποσού, και στιςαποστέλλεται στην το έμβασμα ποσού 481.400,00 ευρώ. Συνεπώς το ποσό του εμβάσματος δεν προέρχεται από τα εισερχόμενα εμβάσματα αλλά από την κατάθεση επιταγής ποσού 481.573,75 ευρώ.

Όσον αφορά την επιταγή ποσού 481.573,75 ευρώ που κατατέθηκε στιςστον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τράπεζας (προκειμένου στη συνέχεια να εμβασθεί το ποσό των

481.400 ευρώ στο εξωτερικό), η ελεγχόμενη προσκόμισε αντίγραφα κινήσεων λογαριασμών τηςκαθώς και αντίγραφα έκδοσης της παραπάνω επιταγής. Ωστόσο, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία που αφορούν την τροφοδοσία των παραπάνω λογαριασμών τηςούτε τον πραγματικό δικαιούχο του ποσού της επιταγής, καθώς οι κινήσεις απεικονίζουν είτε μεταφορές ποσών μεταξύ κοινών λογαριασμών είτε επενδύσεις σε προθεσμιακές καταθέσεις σε κοινούς λογαριασμούς με δικαιούχους κάποιων ή όλων μαζί εκ των,,,και Λόγω του ότι οι λογαριασμοί είναι κοινοί και ότι δεν αποδεικνύεται ο πραγματικός δικαιούχος των ποσών, **δεν τεκμαίρεται ότι το ποσό της επιταγής ανήκει εξολοκλήρου σε κάποιον εκ των παραπάνω συνδικαιούχων, ούτε τεκμηριώνεται κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι το ποσό του εμβάσματος ανήκει εξολοκλήρου στην ίδια. Συνεπώς, σύμφωνα με την παρ. 18 της ΠΟΛ 1033/2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ 1228/....., το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται ισομερώς μεταξύ των τεσσάρων συνδικαιούχων.»**

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε την ανάλυση των κάτωθι λογαριασμών τηςα)....., β), γ), δ)και ε)από τους οποίους προκύπτουν ότι:

1) Ο με αρ. κοινός λογαριασμός, πιστωνόταν τα εισερχόμενα εμβάσματα της

2) Από τον ως άνω λογαριασμό έγινε ανάληψη την, με την με αρ. επιταγήποσού 300.000,00 €, η οποία κατατέθηκε την ίδια ημέρα στο λογαριασμό, με δικαιούχους α), β)και γ), και τοποθετήθηκε σε προθεσμιακές καταθέσεις.

3) Επίσης από τον ίδιο λογαριασμό, ποσό 40.000,00 € κατατέθηκε την ίδια ημερομηνία στον λογαριασμό με συνδικαιούχους α), β)και γ)

Τα ως άνω ποσά αναλήφθηκαν τηνκαι αποτελούν μέρος του ποσού της με αρ. ΓΓεπιταγής, η οποία κατατέθηκε τηνστον λογαριασμό και εξήχθη στο εξωτερικό.

4) Το ποσό των 10.000,00 €, το οποίο αποτελεί μέρος του συνόλου της ανωτέρω επιταγής, που την, αναλήφθηκε από τον λογαριασμόμε δικαιούχους α)και β) (σύζυγος της).

5) Το ποσό των 35.810,00 € το οποίο αποτελεί και αυτό μέρος του συνόλου της ανωτέρω επιταγής, αφορά προθεσμιακό λογαριασμό με αρ., που κατατέθηκε στον λογαριασμό την, με συνδικαιούχους α), β) και γ)και

6) Το ποσό των 31.203,25 €, το οποίο επίσης αποτελεί μέρος του συνόλου της ανωτέρω επιταγής, αφορά προθεσμιακή κατάθεση με αρ., που κατατέθηκε στο λογαριασμό, τηνμε δικαιούχους α), β)και γ)

Τα ως άνω ποσά ήτοι 340.000 €, 10.000,00 €, 35.810,00€ και 31.203,25 € συνολικού ποσού 417.013,25 €, πλέον τόκοι των ανωτέρω προθεσμιακών καταθέσεων, ποσού 64.560,50 € αποτελούν το ποσό της με αρ. ΓΓεπιταγής, συνολικού ποσού 481.573,75 € η οποία

κατατέθηκε τηνστον λογαριασμό και εξήχθη το έμβασμα στο εξωτερικό, ποσού 481.400,00 €.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 340.000,00 αφορά την προσφεύγουσα και τα υπόλοιπα (10.000,00 €, 35.810,00€ και 31.203,25 €) αφορούν τους δικαιούχους των λογαριασμών,,

Το ποσό των τόκων των ανωτέρω προθεσμιακών καταθέσεων αφορούν όλους τους συνδικαιούχους των ανωτέρω λογαριασμών.

Επομένως το ποσό του που αναλογεί στη προσφεύγουσα το οποίο εξήχθη στο εξωτερικό τηνκαλύπτεται πλήρως από τα εισερχόμενα εμβάσματα.

Ως προς το εξερχόμενο έμβασμα με ημερομηνίαποσού 122.880,00 δολαρίων USD

Επειδή, ο έλεγχος για το εξερχόμενο έμβασμα με ημερομηνία, ποσού 122.880,00 δολαρίων USD, αναφέρει τα εξής:« Προσκομίσθηκε κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού σε δολάρια ΗΠΑ της Τράπεζας για το διάστημαέως, απ' όπου έφυγε το έμβασμα ποσού 122.880,00 USD στην στις

Από τον έλεγχο των κινήσεων προκύπτει ότι καθ' όλο το παραπάνω χρονικό διάστημα ο λογαριασμός τροφοδοτούνταν:

-από καταθέσεις, χωρίς να είναι γνωστός ο καταθέτης ή ο δικαιούχος των ποσών,

-από 14 εισερχόμενα εμβάσματα από το εξωτερικό με εντολές τρίτους και την Σύμφωνα με την κίνηση του λογαριασμού και με τα προσκομισθέντα εξοδολόγια/swift, το συνολικό ποσό των εισερχομένων εμβασμάτων ανέρχεται σε 489,170,71 USD και από το ποσό αυτό, με εντολή της ελεγχόμενης εισήλθαν 319.366,24 USD, ενώ με εντολή τρίτων εισήλθαν 169.804,47 USD.

Ωστόσο, βάσει των στοιχείων που προσκομίσθηκαν δεν τεκμαίρεται ο δικαιούχος των εισερχομένων ποσών, καθώς αφενός ο υπ' αριθμ. λογαριασμός είναι κοινός, αφετέρου το γεγονός ότι στα εισερχόμενα εμβάσματα εντολέας αναγράφεται η ελεγχόμενη και δικαιούχος των ποσών αναγράφεται ηέρχεται σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης ότι τα χρήματα ανήκουν στην ίδια.».

Επειδή, από τα εξοδολόγια/swift που προσκομίσθηκαν, αποδεικνύεται ότι το ποσό των 144.832,13 USD, εισήλθε στην Ελλάδα, στο όνομα της προσφεύγουσας, επιπλέον εισήλθε στην Ελλάδα, από λογαριασμό της προσφεύγουσας, ποσό 319.366,24 USD με δικαιούχο την, ποσό 24.972,34 USD, με δικαιούχο τον, τα ανωτέρω ποσά πιστώθηκαν στον με αρ. κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(αδελφή της προσφεύγουσας), γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας)...

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι κάτοικος εξωτερικού, ως ανωτέρω αναφέρεται, δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το έμβασμα που απεστέλλει στο εξωτερικό (.....), τηνποσού 122.880,00 USD, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα με αριθ., ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α)(προσφεύγουσα), β)(αδελφή της προσφεύγουσας, γ)(ανιψιός προσφεύγουσας) και δ)(ανιψιός προσφεύγουσας), δικαιολογούνται πλήρως από την εισαγωγή εμβασμάτων από το εξωτερικό της

Επισημαίνεται ότι εάν τίθεται θέμα άτυπης δωρεάς της προσφεύγουσας προς τους υπόλοιπους συνδικαιούχους, **απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος.**

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αποδεικνύεται η διαφορετική αναλογία συμμετοχής των συνδικαιούχων των λογαριασμών και δεν χωρεί ισομερής επιμερισμός και ως προς την αναλογία που αφορά την προσφεύγουσα, που προσδιορίστηκε ως ανωτέρω καθώς και η δικαιολόγηση των ποσών αυτών σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της παρούσης, γίνεται αποδεκτή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ.της, 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				Εισόδημα		62.239,48 €
2				Εισόδημα		97.424,44 €

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους βάσει της παρούσας απόφασης:

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης (προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών)	2.899,24 €
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει ελέγχου	93.505,66 €
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	93.505,66 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 που διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	93.505,66 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης (προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών)	2.899,24 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φόρος	0,00 €	29.002,26 €	0,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 96% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		27.842,17 €	0,00	0,00 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €	56.844,43 €	0,00 €	0,00 €
----------------------------	---------------	--------------------	---------------	---------------

Β) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	3.000,00 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου	93.664,05 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 που διαγράφεται με την παρούσα απόφαση	93.505,66 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	3.057,63 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάση της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00 €	2.809,92 €	0,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 92% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)		2.585,13 €		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €	5.395,05 €	0,00 €	0,00 €

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους βάσει της παρούσας απόφασης:

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης (προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών)	2.846,08 €
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει ελέγχου	142.614,10 €
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	142.614,10 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 που διαγράφεται με την παρούσα απόφαση	142.614,10 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	2.846,08 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φόρος	71,15 €	51.596,35 €	71,15 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 70% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		36.117,45 €		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71,15 €	87.713,80 €	71,15 €	0,00 €

Β) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	3.000,00 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου	142.803,53 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 που διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	142.614,10 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	3.035,51 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάση της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Διαφορά
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00 €	5.712,14 €	0,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 70% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)		3.998,40 €		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €	9.710,54 €	0,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

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 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).