



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 18 / 12 / 2017

Αριθμός Απόφασης **6388**

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 παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από 28-7-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-7-2017 ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο τον του –ΑΦΜ – οδός, κατά: **1)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 -31/12/2005) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **2)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 - 31/12/2006) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **3)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 -31/12/2007) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **4)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού

έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 -31/12/2008) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **5)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 -31/12/2009) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **6)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 -31/12/2010) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **7)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 - 31/12/2011) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **8)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος από κινητές αξίες (12 ν. 2238/94) οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 -31/12/2007) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **9)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθ. 18 ν.3758/2009 έτους 2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **10)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθ. 5 ν. 3833/2010 έτους 2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **11)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **12)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω στην παρ. 4 Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και την από 21.06.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 28-7-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-7-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο τον του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **28/06/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα ποσά:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
.....	21/06/17	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2005	754.696,04	905637,44	1.660.333,48
.....	21/06/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2006	255.573,88	306691,41	562.265,29
.....	21/06/17	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2007	129311,82	155174,18	284.486,00
.....	21/06/17	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2008	275521,7	330626,04	606.147,74
.....	21/06/17	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2009	103975,48	124781,7	228.757,18

.....	21/06/17	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2010	443501,03	532211,74	975.712,77
.....	21/06/17	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2011	272195,41	326634,49	598.829,90
.....	21/06/17	ΕΙΣΦ.ΑΛΛΗΛΕΓΓ ΥΗΣ	2011	25180,04		25.180,04
.....	21/06/17	12 Ν.2238/94	2007	9199,46	11039,35	20.238,81
.....	21/06/17	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	2007	8000	9600	17.600,00
.....	21/06/17	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	2009	2851,78	3422,14	6.273,92
.....	21/06/17	ΕΚΤ. ΕΙΣΦ. 30 Ν 3986/11	2010	197,75		197,75
.....	21/06/17	ΕΙΔ.ΕΙΣΦ. 29 Ν.3986/11	2010	40479,73		40.479,73
Σύνολο						5.026.502,61

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, βάσει της από 21/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της, σύμφωνα με την οποία μετά από το έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τα οικονομικά έτη 2006 έως και 2012 (χρήσεις από 2005 έως και 2011) κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

1) Ο ελεγχόμενος, καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο, χρήσεις 2005 έως 2011 (οικ. Έτη 2006 - 2012) έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και πρέπει να φορολογηθεί με τις ισχύουσες διατάξεις ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ανακριβώς επομένως δήλωνε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006 έως 2012 στον κωδ. 319 ότι είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

2) Ως αποτέλεσμα της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του ελεγχομένου, ο έλεγχος έκρινε τη Μονοκατοικία στη θέση στο που ανήκει κατά ποσοστό 50 % εξ' αδιαιρέτου στον ελεγχόμενο και τη σύζυγό του, επιφανείας **κυρίων χώρων 283 τ.μ.** ως κύρια κατοικία του ελεγχομένου για 3 μήνες ιδιοκατοίκησης το οικονομικό έτος 2006 και για 12 μήνες ιδιοκατοίκησης το οικονομικό έτος 2007, η οποία ανακριβώς δηλώθηκε στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως εξοχική. Τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 ο έλεγχος δέχεται, βάσει των δηλωθέντων, ότι φιλοξενείται σε ακίνητο των γονιών της συζύγου του, ενώ για τα οικονομικά έτη 2010 έως 2012 ο έλεγχος θεωρεί ως κύρια κατοικία του ελεγχομένου το ακίνητο της συζύγου του, ήτοι το **διαμέρισμα του τρίτου (3^{ου}) ορόφου** επιφανείας **κυρίων χώρων 194,04 τ.μ.** μετά των **βοηθητικών χώρων** (μιας θέσης στάθμευσης με στοιχεία (Σ) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφανείας 14,85 τ.μ. και μιας αποθήκης με αρ. 3 του υπογείου επιφανείας 18,64 τ.μ.) **συνολικής επιφανείας 33,49 τ.μ.,** επί της οδού αρ. στο (Ο.Τ., λοιποί οδοί:, τιμή ζώνης: 5.150 €, έτος οικ. άδειας 1977), το οποίο απέκτησε η σύζυγος του, κατά πλήρη και αποκλειστική κυριότητα από γονική παροχή, δυνάμει του υπ' αριθμ./2009 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Αθηνών, και όχι ως πρώτη δευτερεύουσα όπως τη δηλώνει.

3) Επιπλέον, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του ελεγχομένου, ο έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 δε δέχεται τα ποσά που

δηλώνει κατ' έτος στον κωδικό 781 ως προερχόμενα από εισαγωγή συναλλάγματος από το εξωτερικό, για τη μείωση της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, αφού ο ελεγχόμενος, επειδή, αν και όφειλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν έχει δηλώσει εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, ούτε έχει αποδείξει ότι για τα εισοδήματα αυτά έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση σε χώρα του εξωτερικού, σύμφωνα με την περιπτ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ όπως ερμηνεύτηκε με την Α.Υ.Ο 1035772/676/Α0012/ΠΟΛ. 1130/17.4.2002.

4) Για το οικονομικό έτος 2008, **στο ποσό των τόκων που δηλώθηκε στον κωδικό 659, ύψους 91.994,58** από προθεσμιακές καταθέσεις στην σε νόμισμα USD, για τους οποίους δεν παρακρατήθηκε ούτε αποδόθηκε φόρος, **θα επιβληθεί ο νόμιμος φόρος, ήτοι 10%** σύμφωνα με το αρ.12 παρ. 2 ΚΦΕ όπως αντικαταστάθηκε από το αρ. 8 παρ. 2 του Ν. 3296/2004, μετά των νομίμων πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, για το λόγο ότι ο ελεγχόμενος, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεν τυγχάνει της απαλλαγής του αρ. 6 παρ.3 εδ. α' ΚΦΕ που ισχύει για τους μόνιμους κατοίκους εξωτερικού.

5) Από έλεγχο στο Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ., προέκυψε ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση από 1-1-2005 έως 31-3-2011 ήταν αποκλειστικός κύριος κατά ποσοστό 100 % και ενός επιβατικού αυτοκινήτου, με αρ. κυκλοφορίας, μάρκας , κυβισμού 2.464 κ.ε. με φορολογήσιμη ισχύ 17 ίππους, έτους πρώτης κυκλοφορίας **2000**, από το οποίο προκύπτει τεκμαρτή δαπάνη κατ' έτος, που ο ελεγχόμενος παρέλειψε να δηλώσει.

6) Ο ελεγχόμενος παρέλειψε να δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012, στον ΠΙΝΑΚΑ 5, το ακίνητό του, ήτοι ένα διαμέρισμα του 2ου ορόφου, επιφανείας 130 τ.μ. επί της οδού αρ. στο Δήμο (Ο.Τ., λοιποί οδοί:, και, με τιμή ζώνης 2.500 € και έτος οικοδομικής άδειας 1988), το οποίο ο έλεγχος προσδιορίζει ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία του για 12 μήνες ιδιοκατοίκησης κατά τη χρήση 2011.

7) Από την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στο σύστημα ΣΜΤΛ & ΛΠ της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και από την επεξεργασία των υποβληθεισών από τα πιστωτικά ιδρύματα, ηλεκτρονικών αρχείων των λογαριασμών του ελεγχόμενου που παρουσίαζαν κινήσεις κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2005-2011 (οικ. Έτη 2006-2012), **προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις**, το σύνολο ή μέρος των οποίων κατά περίπτωση, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω ο έλεγχος, σύμφωνα με το αρ. 48 παρ.3 εδ.2 του ν. 2238/1994 (όπως αυτό προσετέθη με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 4, 16, 61 και 62 του ΚΦΕ, **λογίζει ως προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου η οποία αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.**

Έτσι κατ' έτος, **προέκυψαν συνολικά οι κάτωθι πρωτογενείς πιστώσεις** τις οποίες ο έλεγχος προσδιορίζει ως προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου από μη δηλωθείσα πηγή εισοδήματος:

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Οικονομικό έτος 2006:	1.897.450,00 ευρώ.
Οικονομικό έτος 2007:	650.334,45 ευρώ.
Οικονομικό έτος 2008:	334.108,79 ευρώ.
Οικονομικό έτος 2009:	700.087,80 ευρώ.
Οικονομικό έτος 2010:	274.372,25 ευρώ.

Οικονομικό έτος 2011:

1.005.730,03 ευρώ.

Οικονομικό έτος 2012:

629.500,91 ευρώ.

Ειδικότερα αιτία του ως άνω ελέγχου ήταν το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013/4-11-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων (Τμήμα Α') της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων με θέμα "Διενέργεια ελέγχου- Παροχή πληροφοριών" με τη συνημμένη σε αυτό την με αριθμ./...../2013 Ερώτηση και ΑΚΕ του Βουλευτή κ./...../...../2013 προς τον Υπουργό Οικονομικών που εστάλη στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων εξωτερικού. Μεταξύ άλλων ερωτάται από τον Βουλευτή αν έχει διενεργηθεί έλεγχος στα μέλη του Δ.Σ της εταιρείας

Επειδή ο προσφεύγων ήταν ένας εκ των νομίμων εκπροσώπων της εν λόγω εταιρείας, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, εξέδωσε αρχικά την με αρ./2013 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα η οποία τροποποιήθηκε με αρ./...../2015,/...../2016,/...../2016 και/...../2016 διαδοχικές Εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά την ελεγχόμενη περίοδο, τα δεδομένα και στοιχεία που τηρούνται στο αρχείο της υπηρεσίας, καθώς και σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis, Elenxis, Π.Σ.Ο. και Σ.Μ.Τ.Λ. & ΛΠ της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, τις έγγραφες απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων μετά από αιτήματα που υποβλήθηκαν σ' αυτά για τη γνωστοποίηση όλων των κινήσεων των λογαριασμών του, καθώς και τα δικαιολογητικά που κατατέθηκαν από το φορολογούμενο μέσω του φορολογικού του εκπροσώπου, κατόπιν των υπ' αρ. πρωτ.:/2013 και/2016 Προσκλήσεων από τη Δ.Ο.Υ και εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη στις ως άνω διαπιστώσεις και στην έκδοση στη συνέχεια των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

α. Κατά τον χρόνο εκδόσεως των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού(2017), οι χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008 , 2009 και 2010 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013 ήδη, αντιστοίχως, από 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013, 31-12-2014 , 31-12-2015 και 31-12-2016.

β. Δεν έχει χωρήσει κατά τρόπο συνταγματικώς επιτρεπτό καμιά παράταση της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, διότι οι οικείες νομοθετικές διατάξεις, με τις οποίες προβλέφθηκαν οι αντίστοιχες παρατάσεις, ευθέως αντιβαίνουν προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτή διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος (ΣτΕ 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας)

γ. Δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 84§4 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και της εκεί προβλεπόμενης δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, διότι πουθενά στην Έκθεση Ελέγχου δεν αναφέρονται τυχόν «*νέα συμπληρωματικά στοιχεία*», κατ' άρθρο 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), που θα επέτρεπαν την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Αναπόδεικτη η κρίση του ελέγχου ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί της κατοικίας του στην Ελλάδα.

Ως προς το ότι εκπροσωπούσε ή συμμετείχε στα Διοικητικά Συμβούλια εταιρειών ισχυρίζεται ότι η ίδια η Φορολογική Διοίκηση, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1260/2014, αποδέχεται επί λέξει τα ακόλουθα: «γεγονότα όπως ... η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηρισθεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος» (πρβλ. και ΠΟΛ. 1142/2012 και Ν. 5772/ΠΟΛ. 175/1982, ΝΣΚ 5109/1982).

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ως προς τα ποσά συναλλάγματος, που εισήγαγε από το εξωτερικό.

Ισχυρίζεται ότι είναι κάτοικος Βενεζουέλας και κατά συνέπεια τα ποσά του εισαχθέντος συναλλάγματος, τα οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 781 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος πρέπει να γίνουν δεκτά για την κάλυψη των ετήσιων δαπανών των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/94 όπως προβλέπεται από το άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2238/94.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός εισοδήματος ως δήθεν ανατιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας, η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/1994.

Καταθέσεις που προέρχονται από εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό

Οι πιστώσεις (καταθέσεις) που προέρχονται από χρηματικά εμβάσματα από το εξωτερικό και καλύπτονται από τις προβλεπόμενες τραπεζικές Βεβαιώσεις Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων και διαπιστώθηκε και από τον έλεγχο και στην έκθεση ελέγχου στους αντίστοιχους πίνακες καταθέσεων στη στήλη «περιγραφή συναλλαγής» αναφέρονται ως «EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ» ή στη στήλη «αιτιολογία συναλλαγής» αναφέρεται ο αριθμός του SWIFT.

Τα ποσά αυτά προέρχονται από το εξωτερικό και δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση εισοδήματα που απέκτησε στην Ελλάδα.

Καταθέσεις προερχόμενες από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς (μεταφορές μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών)

Οι καταθέσεις που μεταφέρθηκαν από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς (σχετ. η παρ Β' περ. 4 και 8 του Αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγγράφου της ΓΓΔΕ) κατ' αρχάς δεν είναι πρωτογενείς. Επίσης, οι εν λόγω καταθέσεις προέρχονται από γνωστή πηγή και δεν αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως αυτής. Κατά συνέπεια αυτών δεν υφίσταται φορολογητέο εισόδημα στην Ελλάδα.

Επίσης ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας:

α) Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ /2017 υπόμνημα σε συνέχεια της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με το οποίο επικαλείται επιπλέον την με αριθμ. 2934/2017 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προς την απόδειξη των ισχυρισμών του περί παραγραφής των επίμαχων χρήσεων. Επίσης με το εν λόγω υπόμνημα προσκόμισε στην υπηρεσία μας, 1) πρωτότυπο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της της Βενεζουέλας, 2) πρωτότυπη Βεβαίωση διαμονής του Δήμου της της Βενεζουέλας και 3) Αντίγραφο Βεβαίωσης διαμονής του Δήμου της της Βενεζουέλας ως προς την απόδειξη των ισχυρισμών του περί της φορολογικής κατοικίας του στη Βενεζουέλα.

β) Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ /2017 υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε στην υπηρεσία μας τραπεζικές Βεβαιώσεις εισαχθέντων κεφαλαίων από το εξωτερικό (**Σχετ. 1-28**) προς απόδειξη των ισχυρισμών του για συγκεκριμένες καταθέσεις/πιστώσεις ότι προέρχονται από εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής των χρήσεων 2005 έως και 2010

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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...».

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τη πενταετίας.».

Επειδή στο άρθρο 84§4 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ, Α276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου από 22.12.2006 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη *σκέψη 8* της Απόφασης, δεδομένου ότι 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 παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι **δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68§2** του **ν. 2238/1994** **τα υπόλοιπα ή οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών εσωτερικού** και επομένως δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο **84§4 περιπτ. β'** του **ν. 2238/1994**,

Επειδή με την ΠΟΛ.1191/2017 της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης κοινοποιήθηκε γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με την με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής: ".Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της δεκαετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής ."

Επειδή με την ΠΟΛ.1194/2017 της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης δόθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ειδικότερα αναφέρεται ότι: "1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68](#) του ν. [2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην [παρ. 1 του άρθ. 84](#) του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής."

Επειδή, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα **έλεγχος** Φορολογίας Εισοδήματος, για τα κρινόμενα **οικ. έτη 2006 έως και 2012 (χρήσεις 2005 έως και 2011)**. Αιτία του ελέγχου ήταν το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013/4-11-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων (Τμήμα Α') της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων με θέμα "Διενέργεια ελέγχου- Παροχή πληροφοριών" με τη συνημμένη σε αυτό την με αριθμ./...../2013 Ερώτηση και ΑΚΕ του Βουλευτή κ./...../...../2013 προς τον Υπουργό Οικονομικών που εστάλη στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων εξωτερικού. Μεταξύ άλλων ερωτάται από τον Βουλευτή αν έχει διενεργηθεί έλεγχος στα μέλη του Δ.Σ της εταιρείας

Επειδή ο προσφεύγων ήταν ένας εκ των νομίμων εκπροσώπων της εν λόγω εταιρείας η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, εξέδωσε αρχικά την με αρ./2013 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα η οποία τροποποιήθηκε με αρ./...../2015,/...../...../2016,/...../...../2016 και/...../...../2016 διαδοχικές Εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος αιτήθηκε προς όλα τα τραπεζικά ιδρύματα να γνωστοποιήσουν τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τυχόν τηρεί ο προσφεύγων σε αυτά, με το υπ' αριθμ./2016 ηλεκτρονικό αίτημά. Επίσης αιτήθηκε και τη χορήγηση των κινήσεων αυτών με το υπ' αριθμ. πρωτ./..... ΕΜΠ/2016 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της καθώς και το υπ' αριθμ./..... ΕΜΠ/24-11-2016 έγγραφό προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας

Επειδή βάσει των κινήσεων των **ημεδαπών τραπεζικών** λογαριασμών που περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά των ως άνω αιτημάτων, ο έλεγχος προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας από πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις, ποσά που έχουν μεταφερθεί μέσω εμβασμάτων από το εξωτερικό καθώς και από άλλους λογαριασμούς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/94.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2006, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 2011 και 2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων **72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994**, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δεν στηρίχτηκε σε κάποια νέα συμπληρωματικά στοιχεία που δεν είχε στη διάθεσή του στο διάστημα της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής όπως προκύπτει και από την αιτία του ελέγχου σύμφωνα με την από 21/06/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

Επομένως δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 84§4 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και της εκεί προβλεπόμενης δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθμ.2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος 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.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου για τις χρήσεις 2005 έως και 2010 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος της για τα **οικ. έτη 2006, 2007, 2008, 2009 2010 και 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή**, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 21/06/2017, ήτοι μετά την 31^η Δεκεμβρίου των ετών 2011, 2012, 2013, 2014 2015 και 2016 όπου συμπληρωνόταν ο χρόνος της πενταετούς παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994, και ως εκ τούτου **παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων** που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και αφορούν τα έτη που έχουν παραγραφεί.

Ως προς την καταλογισθείσα Προσαύξηση Περιουσίας και τις διαφορές της μη προεγγραμμένης χρήσης 2011 οικ. έτος 2012

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων κατά καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο, χρήσεις 2005 έως 2011 (οικ. Έτη 2006 - 2012) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και πρέπει να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά του με τις κείμενες διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

Κατέληξε δε στο ως άνω συμπέρασμα διότι ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκόμισε τα αιτηθέντα δικαιολογητικά, ήτοι πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, ή αντίγραφα εκκαθαρίσεων φορολογικών δηλώσεων ή αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας παγκοσμίου εισοδήματος, τα οποία έπρεπε να προσκομιστούν με βεβαίωση της γνησιότητάς κατά τα προβλεπόμενα στη Σύμβαση της Χάγης που υπογράφηκε την 5-10-1961 και κυρώθηκε με το ν. 1497/1984 (ΦΕΚ 188 Α'/27-11-1984), ήτοι με επίθεση της επισημείωσης (Apostille) του άρθρου 4 της Σύμβασης, και επίσημα μεταφρασμένα στην Ελληνική γλώσσα, και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την φορολογική του κατοικία κατά την ελεγχόμενη περίοδο στη Βενεζουέλα και ότι φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά εκεί, ούτε απέδειξε με άλλο τη διατεινόμενη οικονομική και επιχειρηματική του δραστηριότητα στην αλλοδαπή, ότι διατηρεί στενούς προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς εκεί, και εν γένει ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων βρίσκεται στη δηλωθείσα ως χώρα κατοικίας του, ήτοι τη Βενεζουέλα, αντιθέτως, κατά την ελεγχόμενη περίοδο παρουσιάζει επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, ως συμμετέχων σε πλείστες εταιρείες, με τις ιδιότητες του Προέδρου Δ.Σ., του Νομίμου Εκπροσώπου, του Διαχειριστή και του Διευθύνοντος Συμβούλου, ιδιότητες οι οποίες προϋποθέτουν τουλάχιστον φυσική παρουσία του στην Ελλάδα, ενώ επιπλέον από τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου στα πιστωτικά Ιδρύματα της Ελλάδας, αποδεικνύεται ότι αποκτά εισόδημα, υποκρυπτόμενο, από μη δηλωθείσα πηγή στη χώρα μας.

Επειδή ως αποτέλεσμα της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας ο έλεγχος προσδιόρισε τεκμαρτά εισοδήματα από κύρια κατοικία , δευτερεύουσα καθώς και της κυριότητας ΕΙΧ του προσφεύγοντος ενός επιβατικού αυτοκινήτου, με αρ. κυκλοφορίας, μάρκας, κυβισμού 2.464 κ.ε., από το οποίο προκύπτει τεκμαρτή δαπάνη για το χρονικό διάστημα από 1-1-2011 έως 31-3-2011, ήτοι για 3 μήνες, ποσού 1.662,50 € και απέρριψε το ποσό των 329.000 € του κωδ. 781 που δήλωσε ο προσφεύγων στην Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος από εισαγωγή συναλλάγματος από το εξωτερικό, για τη μείωση της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης.

Επίσης από την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στο σύστημα ΣΜΤΛ & ΛΠ της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και από την επεξεργασία των υποβληθεισών από τα πιστωτικά ιδρύματα, ηλεκτρονικών αρχείων των λογαριασμών του προσφεύγοντος που παρουσίαζαν κινήσεις κατά τη χρήση 2011 (οικ. Έτος 2012), προέκυψαν οι κάτωθι πρωτογενείς πιστώσεις που καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας .

1. ΤΡΑΠΕΖΑ: - Νόμισμα EUR**ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ: 3 ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:**

Ημερομηνία Συναλλαγής (έτος-μήνας-ημέρα)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό	Δικαιούχος
2011-01-05	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	100.000,00	.....
2011-01-26	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	50.000,00	.....
2011-05-05	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	100.000,00	.....
2011-06-21	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		25.000,00	ΟΛΟΙ ΟΙ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΚΑΤΑ 1/3
2011-08-04	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	50.000,00	.....
2011-11-17	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	20.000,00	.....
2011-12-08	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		9.000,00	.....
2011-12-30	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	9.000,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ:	471.015,09 €	
		ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ :	340.333,33 €	.....

2.: - Νόμισμα EUR**ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:3 ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:**

Ημερομηνία Συναλλαγής (έτος-μήνας-ημέρα)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό
2011-01-31	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		10.000,00
2011-03-10	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		15.000,00
2011-03-31	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		10.000,00
2011-04-29	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		11.000,00
2011-05-27	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		6.000,00
2011-06-30	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		10.000,00
2011-07-28	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	14.500,00
2011-08-31	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		13.000,00
2011-09-30	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		2.000,00
2011-11-30	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		4.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ:	95.500,00 €

3.: - Νόμισμα EUR**ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:2 ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:**

Ημερομηνία Συναλλαγής (έτος-μήνας- ημέρα)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό
2011-03-17	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	71.155,87
		ΣΥΝΟΛΟ:	71.155,87 €

4.:- Νόμισμα EUR**ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ: 3 ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:**

Ημερομηνία Συναλλαγής (έτος-μήνας- ημέρα)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό
2011-07-13	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	29.969,00
2011-09-30	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	19.974,00
2011-12-05	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	19.974,00
		ΣΥΝΟΛΟ:	69.917,00 €
		ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (1/3):	23.305,66 €

5.:- Νόμισμα USD**ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:2 ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:**

Ημερομηνία Συναλλαγής (έτος-μήνας-ημέρα)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό σε USD	Ισοτιμία σε Ευρώ
2011-02-04	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	9.993,17	7.331,21
			ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ:	7.331,21
			ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (1/2):	3.665,61

6.:- Νόμισμα EUR**ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:3 ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:**

Ημερομηνία Συναλλαγής (έτος-μήνας-ημέρα)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό
2011-02-22	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	29.975,00
2011-03-08	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	71.155,87
2011-05-18	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	49.975,00
2011-06-06	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	39.975,00
		ΣΥΝΟΛΟ:	191.080,87 €
		ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (1/2):	95.540,44 €

Το συνολικό ποσό που σας αναλογεί από τις πιστώσεις των ανωτέρω λογαριασμών κατά τη χρήση 2011, έχει ως εξής:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΙΣΤΩΘΕΝ ΠΟΣΟ
.....	340.333,33 €
.....	95.500,00 €
.....	71.155,87 €
.....	23.305,66 €
.....	3.665,61 €
.....	95.540,44 €
	ΣΥΝΟΛΟ: 629.500,91 €

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι Έλληνας αυτός και τα μέλη της οικογενείας του (σύζυγος και δύο παιδιά) είναι υπήκοοι της της Βενεζουέλας και από το 1980 καθώς και σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις είχε την κατοικία του στο Καράκας της Βενεζουέλας. Η κατοικία του (φυσική και φορολογική) κατά τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2006 -2012 (ημερολογιακά έτη 2005 – 2011) ήταν στην της Βενεζουέλας και αποδεικνύεται πλήρως από τα στοιχεία που προσκόμισε στον τόσο στον έλεγχο όσο και σμε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ /2017 συμπληρωματικό υπόμνημα .

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 μέχρι και 31/12/2013 δεν ορίζεται η έννοια της κατοικίας από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, και δεν υπάρχει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αργεντινής, αυτή κρίνεται από τις διατάξεις των άρθρων 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα, που προβλέπουν ότι :

Το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του.

Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Η κατοικία διατηρείται ωσότου αποκτηθεί νέα. Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του. Συνεπώς, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται πραγματική εγκατάσταση σε ορισμένο τόπο (corpus) και βούληση του ατόμου (animus) να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξης του, των βιοτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης. Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειάς του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. ν.5772/ΠΟΛ.175/24.8.1982 διαταγή).

Επειδή, με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1142/2011 με θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), 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 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 περιστάσεων 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-συλλόγους, 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/σης 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 με το με αρ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ /2017 υπόμνημα ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας τα κάτωθι δικαιολογητικά :

α. Πρωτότυπο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της της Βενεζουέλας επικυρωμένο με τη σφραγίδα “Apostile” (επισημείωση Χάγης) με το από 26/9/2017 σχετικό έγγραφο του κράτους αυτού και την από 16/10/2017 πρωτότυπη επίσημη μετάφραση αυτής στα Ελληνικά από το Υπουργείο Εξωτερικών(**ΣΧΕΤ. 1**).

β. Πρωτότυπη Βεβαίωση διαμονής του Δήμου της της Βενεζουέλας επικυρωμένη με τη σφραγίδα “Apostile” (επισημείωση Χάγης) με το από 27/9/2017 σχετικό έγγραφο του κράτους αυτού και την από 16/10/2017 πρωτότυπη επίσημη μετάφραση αυτής στα Ελληνικά από το Υπουργείο Εξωτερικών. (**ΣΧΕΤ. 2**).

γ. Αντίγραφο Βεβαίωσης διαμονής του Δήμου της της Βενεζουέλας με την επικύρωση της σφραγίδας “Apostile” (επισημείωση Χάγης) και την επίσημη μετάφραση αυτής στα Ελληνικά από το Υπουργείο Εξωτερικών. Από τη βεβαίωση αυτή προκύπτει επίσης ότι και η σύζυγός μου από τον Ιανουάριο του 2000 κατοικεί μόνιμα στην Πολιτεία(**ΣΧΕΤ. 3**).

Επειδή ο προσφεύγων στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ /2017 υπόμνημα αναφέρει ότι η σύζυγός του υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αντίστοιχα δικαιολογητικά λόγω διενέργειας φορολογικού ελέγχου στη ίδια προς απόδειξη της φορολογικής κατοικίας.

Επειδή, η υπηρεσία μας λαμβάνει υπόψη την από 15/12/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων εξωτερικού, που περιήλθε σε γνώση μας, και συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη σύζυγο του προσφεύγοντος , σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι για τη χρήση 2011 (οικ. έτος 2012) είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (Βενεζουέλας) και δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.

Επειδή από τα ως άνω δικαιολογητικά τα οποία προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας και δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος

Βενεζουέλας για τα φορολογικά έτη από 1^η Ιανουαρίου 2002 έως και 31^η Δεκεμβρίου 2016 .Επίσης ότι από τον Ιανουάριο του 2000 τόσο ο ίδιος όσο και η σύζυγός του κατοικούν μόνιμα στην Πολιτεία

.....
Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, ένας κάτοικος Ελλάδας 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.

Κατά συνέπεια ο προσφεύγων **δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για εισοδήματα που απέκτησε στην Βενεζουέλα** ή οπουδήποτε αλλού ανά τον κόσμο αλλά φορολογείται μόνο για το εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα.

ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « 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.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της

απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφησης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου για τη χρήση 2011, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα στοιχεία που κατέθεσε συμπληρωματικά με τα ανωτέρω αναφερόμενα υπομνήματα αναφέρουμε **ανά περίπτωση τα εξής:**

1 Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις από εισερχόμενα εμβάσματα

Ημ/μηνία	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή	Αιτιολογία	Νόμισμα	Ποσό Πίστωσης σε Ευρώ	Κατ/γισμός
5/1/2011.....			EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	100.000,00	100.000,00
26/1/2011.....			EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	50.000,00	50.000,00

4/2/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	USD	7.331,21	3.665,61
17/3/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	71.155,87	71.155,87
5/5/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	100.000,00	100.000,00
13/7/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	29.969,00	9.989,66
4/8/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	50.000,00	50.000,00
30/9/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	19.974,00	6.658,00
17/11/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	20.000,00	20.000,00
5/12/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	19.974,00	6.658,00
30/12/2011	.....	.....	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	EURO	9.000,00	9.000,00
ΣΥΝΟΛΑ							427.127,14

Επειδή οι ως άνω πιστώσεις (καταθέσεις) προέρχονται από χρηματικά εμβάσματα από το εξωτερικό και καλύπτονται από τις προβλεπόμενες τραπεζικές Βεβαιώσεις Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων, αντίγραφα των οποίων προσκόμισε ο προσφεύγων, (**Σχ. 25** σελίδες δικαιολογητικών 1-58), επιβεβαιώνεται δε και από την αιτιολογία που αναγράφεται και από την τράπεζα, ήτοι στη στήλη «περιγραφή συναλλαγής» αναφέρεται ως «EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ»

Επειδή, η ΔΟΥ δεν αποδεικνύει ότι τα καταλογισθέντα σε βάρος του προσφεύγοντα ποσά που προέρχονται από εμβάσματα του εξωτερικού, είναι εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην Ελλάδα και ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις φορολόγησής τους στην Ελλάδα .

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι ο προσφεύγων απέδειξε ότι είναι κάτοικος Βενεζουέλας, οι ως άνω καταθέσεις δεν αποτελούν εισοδήματα, που απέκτησε ο προσφεύγων από πηγές Ελλάδας, διότι προέρχονται από το εξωτερικό και σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν μπορεί να φορολογηθούν στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου τα ως άνω ποσά **δεν αποτελούν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών**, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 και γίνεται δεκτός ως εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

2. Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις της τράπεζας με περιγραφή συναλλαγής εκκαθάριση και αιτιολογία

Ημ/μηνία	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή	Αιτιολογία	Νόμισμα	Ποσό Πίστωσης σε Ευρώ	Κατ/γισμός
22/2/2011			ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	EURO	29.975,00	14.987,50
8/3/2011			ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	EURO	71.155,87	35.577,94
18/5/2011			ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	EURO	49.975,00	24.987,50
6/6/2011			ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	.....	EURO	39.975,00	19.987,50
ΣΥΝΟΛΑ							95.540,44

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικές Βεβαιώσεις Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων, για τις ως άνω πιστώσεις και από την περιγραφή και την αιτιολογία της συναλλαγής δεν προκύπτει αν τα ποσά αυτά αφορούν εμβάσματα που προέρχονται από το εξωτερικό, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός ότι αφορούν εμβάσματα από το εξωτερικό και για τα ως άνω ποσά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94

2. Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις της τράπεζας που προέρχονται από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς

Ημ/μηνία	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή	Αιτιολογία	Νόμισμα	Ποσό Πίστωσης σε Ευρώ	Κατ/γισμός
21/6/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ		EURO	25.000,00	8.333,33
8/12/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ		EURO	9.000,00	3.000,00
ΣΥΝΟΛΑ							11.333,33

Ο προσφεύγων_ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω πιστώσεις προέρχονται από μεταφορές από άλλους λογαριασμούς.

Επειδή από τον προσφεύγων δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα κινήσεων των λογαριασμών από

τους οποίους έγινε η μεταφορά των εν λόγω ποσών ώστε να αποδειχθεί ότι οι λογαριασμοί αυτοί τροφοδοτήθηκαν με ποσά προερχόμενα μόνο από εισοδήματα του εξωτερικού ώστε να μη φορολογηθούν στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου τα ως άνω ποσά λογίζονται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών ,βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

3. Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις της τράπεζας που προέρχονται από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς

Ημερομηνία	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή	Ποσό Κατάθεσης σε Ευρώ	Καταλογισμός σε Ευρώ	Μεταφορά από λογαρ.	Σχετικό
2011							
31/1/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	10.000,00	10.000,00	.....	37
10/3/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	15.000,00	15.000,00	.....	38
31/3/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	10.000,00	10.000,00	.....	39
29/4/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	11.000,00	11.000,00	.....	40
27/5/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	6.000,00	6.000,00	.....	41
30/6/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	10.000,00	10.000,00	.....	42
28/7/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	14.500,00	14.500,00	.....	43
31/8/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	13.000,00	13.000,00	.....	44
30/9/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	2.000,00	2.000,00	.....	45
30/11/2011			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	4.000,00	4.000,00	.....	46
ΣΥΝΟΛΑ					95.500,00		

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω πιστώσεις προέρχονται από τους τραπεζικούς λογαριασμούς στην μελών της οικογένειας του και της συζύγου του

Επειδή οι ως άνω πιστώσεις προέρχονται από μεταφορά από λογαριασμούς τρίτων προσώπων στους οποίους δεν ήταν συνδικαιούχος δεν αποδεικνύεται η αιτία προέλευσης των μεταφορών αυτών και ως εκ τούτου λογίζονται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 28-7-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-7-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και:

Α. Την ακύρωση λόγω παραγραφής, 1) της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 - 31/12/2005) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **2)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 -31/12/2006) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **3)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 -31/12/2007) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **4)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 -31/12/2008) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **5)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 -31/12/2009) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **6)** Της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 -31/12/2010) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **7)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος από κινητές αξίες (12 ν. 2238/94) οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 -31/12/2007) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **8)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθ. 18 ν.3758/2009 έτους 2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **9)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθ. 5 ν. 3833/2010 έτους 2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **10)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **11)** της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και

Β. Την τροποποίηση, της υπ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 -31/12/2011) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα για το μη παραγεγραμμένο οικ. έτος 2012 (χρήση 2011):.

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα		Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΙΣΤΩΘΕΝ ΠΟΣΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΙΣΤΩΘΕΝ ΠΟΣΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΙΣΤΩΘΕΝ ΠΟΣΟ
.....	340.333,33 €	..... ..... ..... .....	329.000,00€	..... ..... ..... .....	11.333,33 €
.....	95.500,00 €	..... ..... ..... .....	-	..... ..... ..... .....	95.500,00 €
.....	71.155,87 €	..... ..... ..... .....	71.155,87 €	..... ..... ..... .....	-
.....	23.305,66 €	..... ..... ..... .....	23.305,66 €	..... ..... ..... .....	-
.....	3.665,61 €	..... ..... ..... .....	3.665,61 €	..... ..... ..... .....	-
.....	95.540,44 €	..... ..... ..... .....	-	..... ..... ..... .....	95.540,44 €
Σύνολα	629.500,91 €		427.127,14		202.373,77

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

ΟΙΚ. ΕΤΗ 2006 -2011

Αριθμός και ημερομηνία της πράξης αναφοράς	Είδος φόρου/προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙ ΣΜΟΥ βάσει ελέγχου	Ποσό διαφοράς φόρου / προστίμου βάσει της παρούσης	Ποσό πρόσθετου φόρου βάσει της παρούσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙ ΣΜΟΥ βάσει της παρούσης
43/21-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ N. 2238/94	1/1/2005- 31/12/2005	1.660.333,48	0,00	0,00	0,00
44/21-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ N. 2238/94	01/01- 31/12/2006	562.265,29	0,00	0,00	0,00

45/21-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ N. 2238/94	01/01-31/12/2007	284.486,00	0,00	0,00	0,00
54/21-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ N. 2238/94	01/01-31/12/2008	606.147,74	0,00	0,00	0,00
46/21-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ N. 2238/94	01/01-31/12/2009	228.757,18	0,00	0,00	0,00
47/21-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ N. 2238/94	01/01-31/12/2010	975.712,77	0,00	0,00	0,00
48/21-06-2017	12 N.2238/94	01/01-31/12/2007	20.238,81	0,00	0,00	0,00
51/21-06-2017	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	01/01-31/12/2007	17.600,00	0,00	0,00	0,00
50/21-06-2017	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	01/01-31/12/2009	6.273,92	0,00	0,00	0,00
53/21-06-2017	ΕΚΤ. ΕΙΣΦ. 30 N 3986/11	01/01-31/12/2010	197,75	0,00	0,00	0,00
55/21-06-2017	ΕΙΔ.ΕΙΣΦ. 29 N.3986/11	01/01-31/12/2010	40.479,73	0,00	0,00	0,00
Σύνολα			4.402.492,67			0,00

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα							
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		0,00	629.500,91		202.373,77		202.373,77
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Συνολικό εισόδημα	0,00	0,00	629.500,91	0,00	202.373,77	0,00	202.373,77
Αρνητικά εισοδήματος συμψηφίζονται							

Υπόλοιπο	0,00	0,00	629.500,91	0,00	202.373,77	0,00	202.373,77
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	0,00	0,00	629.500,91	0,00	202.373,77	0,00	202.373,77
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	0,00	629.500,91	0,00	202.373,77	0,00	202.373,77

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

ΧΡΗΣΗΣ 2011 (Οικ. Έτος 2012)

A. Φορολογητέο εισόδημα		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Παρούσας		Διαφορά
και φόρος βάσει κλίμακας		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας 1. Του συζύγου Μείωση του φόρου Υπόλοιπο φόρου (α) Εισόδημα-φόρος κλίμακας		0,00		202.373,77	78.988,20	
			0,00		78.988,20	
		0,00		0,00		
2. Της συζύγου	Μείωση του φόρου					
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						
B. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)				0,00	0,00	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ)+(δ)]			0,00		78.988,20	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες		0,00		0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις		0,00		0,00		
γ) Ακίνητα		0,00		0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή		0,00		0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		385,16		385,16		
β) Ειδικών περιπτώσεων			385,16	0,00	385,16	
Μείωση επιστροφής φόρου						
Υπόλοιπο φόρου			-385,16		78.603,04	78.988,20

Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :				
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			0,00	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			0,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,00		0,00	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (60 μήνες X 2,00% ανά μήνα = 120%, με ανώτατο όριο 120%)			94.785,84	94.785,84
7. Πρόσθετα τέλη χαρτ. ανακρίβειας/μη υποβολής%				0,00
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ.				0,00
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			8.094,95	8.094,95
11. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στην εισφορά αλληλεγγύης 118%				0,00
Σύνολο	-385,16		181.483,83	181.868,99
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών			0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			181.483,83	181.868,99
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	385,16			
Μείον ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης				
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			181.483,83	181.868,99

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	0,00	629.500,91	202.373,77	202.373,77
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	385,16			
	Χρεωστικό ποσό	0,00	271.810,25	78.603,04	78.988,20
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			326.634,49	94.785,84	94.785,84
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά Αλληλεγγύης			25.180,04	8.094,95	8.094,95
Σύνολο τελών & εισφορών	για καταβολή		623.624,78	181.483,83	181.868,99
	για επιστροφή	385,16			

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.