



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 08-05-2018

Αριθμός απόφασης: 2315

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 16.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της, κατοίκου εξωτερικού και με ταχ. διεύθυνση στην Ελλάδα τα Τ.Κ. 84600, με Α.Φ.Μ., εκπροσωπούμενου από τον δικηγόρο Αθηνών,, κατά του Ελληνικού Δημοσίου, νόμιμα εκπροσωπούμενου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, και των παρακάτω πράξεων:

1. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού έτους 2010, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2009 έως και 31-12-2009, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού κατά το μέρος που την αφορά,

2. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2010 έως και 31-12-2010, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού κατά το μέρος που την

αφορά,

3. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού έτους 2012, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2011 έως και 31-12-2011, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού κατά το μέρος που την αφορά,
4. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2012 έως και 31-12-2012, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατά το μέρος που την αφορά,
5. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2013 έως και 31-12-2013, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού κατά το μέρος που την αφορά,
6. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρος Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2009 έως και 31-12-2009, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με την οποία της καταλογίστηκαν, Φόρος Προστιθεμένης Αξίας και προσαύξηση ανακρίβειας,
7. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρος Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) έτους 2010, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2010 έως και 31-12-2010, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με την οποία της καταλογίστηκαν, Φόρος Προστιθεμένης Αξίας και προσαύξηση ανακρίβειας,
8. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρος Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2011 έως και 31-12-2011, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με την οποία της καταλογίστηκαν, Φόρος Προστιθεμένης Αξίας και προσαύξηση ανακρίβειας,
9. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρος Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) έτους 2012, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2012 έως και 31-12-2012, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με την οποία της καταλογίστηκαν, Φόρος Προστιθεμένης Αξίας και προσαύξηση ανακρίβειας,
10. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρος Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2013 έως και 31-12-2013, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με την οποία της καταλογίστηκαν, Φόρος Προστιθεμένης Αξίας και προσαύξηση ανακρίβειας,
11. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φ.Π. (Άρθρου 5 ν. 3833/2010) Οικονομικού έτους 2010, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2009 έως και 31-12-2009, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατά το μέρος που την αφορά.
12. Της με αριθμό &/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης και Έκτακτης Εισφοράς Φ.Π. (Άρθρου 5 ν. 3833/2010) Οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2010 έως και 31-12-2010, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατά το μέρος που την αφορά.

13. Της με αριθμό/28-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2012 έως και 31-12-2012, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατά το μέρος που με την αφορά.
14. Της με αριθμό/28-11-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 Ν.4174/2013, για ανακριβή δήλωση Ε9, διαχειριστικής περιόδου 2009, του Προϊστάμενου του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,
15. Της από 28-11-2017 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,
16. Της από 28-11-2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Με τις παραπάνω πράξεις καταλογίστηκαν στους προσφεύγοντες τα ακόλουθα ποσά φόρων, προσθέτων φόρων κλπ συμβεβαιουμένων ποσών:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου /προστίμου	Ποσό διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2009	498170,97	189743,39		227692,07	417435,46
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2010	85432,60	26448,44		31734,30	58182,74
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2011	58400,80	17183,15	1752,02	22722,21	41657,38
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2012	106574,60	37069,60	4262,98	49599,10	90931,68
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2013	93974,50	26334,14	2819,24	23322,70	52476,08
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΦΠΑ	01-01/31-12-2009	138600,00	6930,00		8316,00	15246,00
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΦΠΑ	01-01/31-12-2010	56700,00	2835,00		3402,00	6237,00
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΦΠΑ	01-01/31-12-2011	33600,00	1680,00		2016,00	3696,00
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΦΠΑ	01-01/31-12-2012	63700,00	3185,00		3822,00	7007,00
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΦΠΑ	01-01/31-12-2013	76500,00	3825,00		4590,00	8415,00
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009/ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	498170,97	4981,71		5978,05	10959,76
.....	28/11/2017	ΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΙΔ.ΕΙΣΦ.ΑΛΛ.	01-01/31-12-2010	85432,60	2932,98		3519,58	6452,56

.....	28/11/2017	ΦΟΡ.ΠΟΛ.ΔΙΑΒΙ ΩΣΗΣ	01-01/31-12- 2012	8680,00	434,00		520,80	954,80
.....	28/11/2017	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛ.Ε9	01/01/2009		100,00			100,00
		ΣΥΝΟΛΑ		1803937,04	323682,41		387234,81	719751,47

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 28-11-2017 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου εξωτερικού και με ταχ. διεύθυνση στην Ελλάδα τα Τ.Κ. 84600, με Α.Φ.Μ., εκπροσωπούμενου από τον δικηγόρο Αθηνών, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση 20-12-2017) επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό/28.06.2017, εντολής μερικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των υπ' αριθ./15.12.2015 και/22.12.2016 εντολών μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού, που εκδόθηκε αιτία του/31-10-2013 πληροφοριακού δελτίου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής και του υπ' αριθμ. Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου (ΥΣΕ) εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας υπηρεσίας, εισερχομένου στην Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού με το αριθμό. πρωτ./16-09-2015, διενεργήθηκε έλεγχος από τον οποίο προέκυψαν τα εξής:

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010-2012 ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και για το οικονομικό έτος 2014 ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, στη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, ενώ από την εικόνα της στο Υποσύστημα Μητρώο προκύπτει ότι υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου στις 07/11/2013 και είναι έγγαμη με τον, από τις 09/12/2008.

Στις 17/08/2013 πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στις βίλλες από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/19992 (Κ.Β.Σ.). Αφορμή ήταν πληροφοριακό δελτίο της άνω υπηρεσίας στο οποίο υπήρχε ανώνυμη καταγγελία ότι στην περιοχή ενοικιάζονται δύο βίλλες ιδιοκτησίας Συνημμένες στην καταγγελία ήταν εκτυπώσεις από το ίντερνετ

Από τον επιτόπιο έλεγχο, αλλά και από τα δεδομένα που υπήρχαν στην παραπάνω ιστοσελίδα, διαπιστώθηκε ότι:

- στις παραπάνω βίλλες διέμεναν από το έτος 2009 άτομα τα οποία έκαναν κρατήσεις μέσω ίντερνετ καταβάλλοντας υψηλό τίμημα,
- δεν υπήρχαν συμφωνητικά μίσθωσης,
- υπήρχε προσωπικό για την παροχή υπηρεσιών προς τους διαμένοντες στις

βίλλες και

- ουδέποτε είχε γίνει δήλωση έναρξης δραστηριότητας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν τηρούνταν φορολογικά βιβλία και δεν εκδίδονταν φορολογικά στοιχεία.

Η εξακρίβωση της διαμονής των παραθεριστών στις βίλλες όπου τους παρέχονταν οι υπηρεσίες από υπάρχον προσωπικό και της μη έκδοσης των αντιστοίχων αποδείξεων έγινε: α) ανατρέχοντας στους δημοσιευμένους στο ίντερνετ τιμοκαταλόγους ενοικιάσής τους, τις φόρμες κράτησης και τις καταχωρήσεις των σχολίων των διαμενόντων σε αυτές τα προηγούμενα έτη και β) από τις λεπτομερείς πληροφορίες που έδωσαν οι διαμένοντες σε αυτές κατά την ημερομηνία του ελέγχου.

Τα ποσά που καταβλήθηκαν για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία είναι ανά χρήση:

2009 Για μία (1) διαπιστωμένη διαμονή τον μήνα Ιούνιο 14.700€. Για δύο (2) διαπιστωμένες διαμονές τον μήνα Ιούλιο 37.800€ (2x18.900). Για τρεις (3) διαπιστωμένες διαμονές τον μήνα Αύγουστο 56.700€ (3x18.900) και δύο (2) διαπιστωμένες διαμονές για τον μήνα Σεπτέμβριο 29.400€ (2x14.700). Συνολικό ποσό 138.600€.

2010 Για τρεις (3) διαπιστωμένες διαμονές τον μήνα Αύγουστο 56.700€ (3x18.900). Συνολικό ποσό: 56.700€.

2011 Για μία (1) διαπιστωμένη διαμονή τον μήνα Ιούνιο 14.700€ και μία (1) διαπιστωμένη διαμονή τον μήνα Αύγουστο 18.900€. Συνολικό ποσό: 33.600€.

2012 Για δύο (2) διαπιστωμένες διαμονές τον Μάιο 19.600€ (2x9.800) και τρεις (3) τον Ιούνιο 44.100€ (3x14.700). Συνολικό ποσό: 63.700€.

2013 Για μία (1) διαπιστωμένη διαμονή τον Μάιο 9.800€ και δύο (2) διαπιστωμένες διαμονές τον μήνα Αύγουστο με 66.700€ (40.000€ + 26.700€). Συνολικό ποσό: 76.500€.

Όλα τα παραπάνω διαπιστωθέντα αναφέρονται αναλυτικά στη σχετική έκθεση Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε και αποστάλθηκε στην Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού στην οποία υπάρχουν επίσης και όλα τα συνημμένα αρχεία.

Ύστερα από τα ανωτέρω η – Α.Φ.Μ. που εμφανίζεται ως άμεσα εμπλεκόμενη με την διαχείριση και εκμετάλλευσή τους:

α) Δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης επιτηδεύματος την χρήση 2009.

β) Δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Π.Α., ούτε κατέβαλλε τους φόρους που αντιστοιχούν για την δραστηριότητα της από την ενοικίαση των βιλλών

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (δηλώσεις Ε₉ ετών 2009-2013), στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., το σύνολο της ακίνητης περιουσίας που κατείχε απεικονίζεται ως εξής:

ΕΤΟΣ 2009

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ (ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ ή ΟΙΚΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ (ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ)

ΝΟΜΟΣ	ΔΙΑΜ/Σ ΜΑ ή	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜ ΟΣ ή ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	ΚΑΤΗΓ. ΑΚ/ΤΟ Υ	ΟΡΟΦ ΟΣ	ΚΤΙΣΜΑ			
						ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ Α	ΕΤΟΣ. ΚΑΤΑΣΚΕΥ ΗΣ	ΕΜΠ/ΤΟΥ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΡΟΣΕΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %

						ΚΥΡΙ ΟΙ ΧΩΡΟ —	ΒΟΗ Θ. ΧΩΡΟ —			
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	5	Υ	29,21		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	78,93		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	1	19,99		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	6	0	20,55		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	5	Υ	29,21		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	5	Υ	29,21		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	78,93		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	1	19,99		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	6	0	20,55		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	26,50	40,00	2000	1	100

ΕΤΟΣ 2010

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ (ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ ή ΟΙΚΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ
(ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ)

ΝΟΜΟ Σ	ΔΙΑΜ/Σ ΜΑ ή	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜ ΟΣ ή ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	ΚΑΤΗΓ. ΑΚ/ΤΟ Υ	ΟΡΟΦ ΟΣ	ΚΤΙΣΜΑ				
						ΕΠΙΦΑΝΕΙ Α	ΕΤΟΣ. ΚΑΤΑΣΚΕΥ ΗΣ	ΕΜΠ/ΤΟΥ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %	
						ΚΥΡΙ ΟΙ ΧΩΡΟ —	ΒΟΗ Θ. ΧΩΡΟ —			
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	218,85		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	218,25		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	5	Υ	29,21		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	78,93		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	1	19,99		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	6	0	20,55		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	5	Υ	29,21		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	5	Υ	29,21		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	78,93		2002	1	50

ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	1	19,99		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	6	0	20,55		2002	1	50

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ-ΓΗΠΕΔΩΝ.

ΔΗΜΟΣ ΔΙΑΜ/Σ ΜΑ ή ΚΟΙΝ/ΤΑ	ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	Η ΕΔΑΦΙΚΗ ΕΚΤΑΣΗ ΕΧΕΙ ΠΡΟΣΟΨΗ ΣΕ ΟΔΟ	ΑΠΟΣΤΑΣ Η ΑΠΟ ΘΑΛΑΣΣ Α (μέχρι 600 μ.)	ΕΠΙΦΑΝΕΙ Α ΣΕ ΤΜ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΓΡ/ΧΙΟ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟ Υ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %
					ΜΟΝΟΕΤΗ Σ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕ ΙΑ			
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ ΜΥΚΟΝΟ Υ		8460 0	3	265	4.130,00	436,50	1	50,00

ΕΤΟΣ 2011

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ (ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ ή ΟΙΚΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ
(ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ)

ΝΟΜΟ Σ	ΔΙΑΜ/Σ ΜΑ ή	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜ ΟΣ ή ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	ΑΚ/ΤΟ	ΟΡΟΦ ΟΣ	ΚΤΙΣΜΑ				
						ΕΠΙΦΑΝΕΙ Α		ΕΤΟΣ. ΚΑΤΑΣΚΕΥ ΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟΥ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %
						ΚΥΡΙ ΟΙ ΧΩΡΟ -	ΒΟΗ Θ. ΧΩΡΟ -			
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	218,85		2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ	ΜΥΚΟΝ ΟΥ	.....	846 00	1	0	218,25		2002	1	50

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ-ΓΗΠΕΔΩΝ.

ΔΗΜΟΣ ΔΙΑΜ/Σ ΜΑ ή ΚΟΙΝ/ΤΑ	ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	Η ΕΔΑΦΙΚΗ ΕΚΤΑΣΗ ΕΧΕΙ ΠΡΟΣΟΨΗ ΣΕ ΟΔΟ	ΑΠΟΣΤΑΣ Η ΑΠΟ ΘΑΛΑΣΣ Α (μέχρι 600 μ.)	ΕΠΙΦΑΝΕΙ Α ΣΕ ΤΜ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΓΡ/ΧΙΟ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟ Υ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %
					ΜΟΝΟΕΤΗ Σ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕ ΙΑ			
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ ΜΥΚΟΝΟ Υ		8460 0	3	265	4.130,00	436,50	1	50,00

ΕΤΟΣ 2012

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ (ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ ή ΟΙΚΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ (ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ)

ΝΟΜΟΣ	ΔΙΑΜ/ΣΜΑ ή	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ή ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	ΚΑΤΗΓ. ΑΚ/ΤΟΥ	ΟΡΟΦΟΣ	ΚΤΙΣΜΑ				
						ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	ΕΤΟΣ. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟΥ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %	
						ΚΥΡΙΑ ΧΩΡΟΙ	ΒΟΗΘ. ΧΩΡΟΙ			
ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΜΥΚΟΝΟΥ	.....	84600	1	0	408,38	288,43	2002	1	50
ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΜΥΚΟΝΟΥ	.....	84600	1	0	420,64	227,38	2002	1	50

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ-ΓΗΠΕΔΩΝ.

ΔΗΜΟΣ ΔΙΑΜ/ΣΜΑ ή ΚΟΙΝ/ΤΑ	ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	Η ΕΔΑΦΙΚΗ ΕΚΤΑΣΗ ΕΧΕΙ ΠΡΟΣΟΨΗ ΣΕ ΟΔΟ	ΑΠΟΣΤΑΣΗ ΑΠΟ ΘΑΛΑΣΣΑ (μέχρι 600 μ.)	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ ΤΜ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΓΡ/ΧΙΟ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟΥ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %
					ΜΟΝΟΕΤΗΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ			
ΚΥΚΛΑΔΩΝ ΜΥΚΟΝΟΥ		84600	2	265	4.130,00	1.344,83	1	50,00

ΕΤΟΣ 2013

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ (ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ ή ΟΙΚΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ (ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ)

ΝΟΜΟΣ	ΔΙΑΜ/ΣΜΑ ή	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ή ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	ΚΑΤΗΓ. ΑΚ/ΤΟΥ	ΟΡΟΦΟΣ	ΚΤΙΣΜΑ				
						ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	ΕΤΟΣ. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟΥ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %	
						ΚΥΡΙΑ ΧΩΡΟΙ	ΒΟΗΘ. ΧΩΡΟΙ			
ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΜΥΚΟΝΟΥ	.....	84600	1	0	408,38	288,43	2005	1	50
ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΜΥΚΟΝΟΥ	.....	84600	1	0	420,64	227,38	2005	1	50

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ-ΓΗΠΕΔΩΝ.

ΔΗΜΟΣ ΔΙΑΜ/Σ ΜΑ ή ΚΟΙΝ/ΤΑ	ΘΕΣΗ	Τ.Κ.	Η ΕΔΑΦΙΚΗ ΕΚΤΑΣΗ ΕΧΕΙ ΠΡΟΣΟΨΗ ΣΕ ΟΔΟ	ΑΠΟΣΤΑΣ Η ΑΠΟ ΘΑΛΑΣΣ Α (μέχρι 600 μ.)	ΕΠΙΦΑΝΕΙ Α ΣΕ ΤΜ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΓΡ/ΧΙΟ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠ/ΤΟ Υ ΔΙΚ/ΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΣΥΝ/ΣΙΑΣ %
					ΜΟΝΟΕΤΗ Σ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕ ΙΑ			
ΚΥΚΛΑΔ ΩΝ ΜΥΚΟΝΟ Υ		8460 0	2	265	4.130,00	1.344,83	1	50,00

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010 έως και το 2014 (χρήσεις 2009 έως και 2013) και τον έλεγχο στο μητρώο του Υπ. Συγκοινωνιών η φορολογούμενη είχε στην κατοχή της τα κάτωθι επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ.:

Εργοστάσιο	Κυβ. εκατοστ ά	Ποσοστό συν/σίας %	Ημερομηνία α' αδείας	Περίοδος υπολογισμού τεκμαρτής δαπάνης
.....	2429	100,00	02/06/2006	02/10/2006 – 30/10/2013
.....	1086	100,00	16/03/2006	05/05/2009 –

Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρουσιάζονται, συνοπτικά, κατωτέρω:

Οικ. έτος	Διαχειριστική περίοδος	Αριθμός & ημερομηνία υποβολής	Φορολογητέο εισόδημα	Φόρος
2010	1/1/2009-31/12/2009	- 01/07/2010	0,00	0.00
2011	1/1/2010-31/12/2010	- 21/07/2011	5.272,00	408,58
2012	1/1/2011-31/12/2011	- 29/07/2012	0.00	-142.80
2014	1/1/2013-1/1/2013	- 14/07/2014	11.400,00	2.046,00

Αιτία της διενέργειας του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./09-09-2015 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Σύρου, εισερχομένου στην υπηρεσία μας με αρ. πρωτ./16-09-2015, έπειτα από το με αριθμό πρωτ./31-10-2013 πόρισμα του πληροφοριακού δελτίου της Δ' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, που αφορά την υπ' αριθμό/13 υπόθεση.

Στην φορολογούμενη κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ:/06-10-2016 πρόσκληση με την οποία της ζητήθηκε να προσκομίσει στην Υπηρεσία, εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από τη λήψη της, α) τους τίτλους κτήσης των ακινήτων που αναφέρονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 2009-2010 (οικ. έτη 2010-2011), β) βεβαίωση από τη Δ.Ε.Η. ή από το δήμο για τις περιπτώσεις των ακινήτων που δηλώνονται μη ηλεκτροδοτούμενα στις αναλυτικές καταστάσεις μισθωμάτων ακινήτων (Ε₂) των ελεγχόμενων ετών, ότι δεν ηλεκτροδοτούνται, γ) τα πρωτότυπα δικαιολογητικά/παραστατικά των δαπανών για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων

ή πιστώσεων καθώς και χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών, κωδ. 727, όπως επίσης και για τα ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγής συναλλάγματος, δανείων, δωρεών κλπ. κωδ. 781, για τη διαχειριστική περίοδο 2009 - 2010 (οικον. έτη 2010 - 2011).

Η επιστολή επέστρεψε στην ελέγχουσα υπηρεσία στις 8/11/2016 ως αζήτητη.

Περαιτέρω ο διενεργηθείς έλεγχος αφού συγκέντρωσε στοιχεία, μέσω του συστήματος ΣΜΤΛ & ΛΠ της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπ. Οικονομικών, (τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών), μέσω αλληλογραφίας με τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της τράπεζας, της τράπεζας, και συνεκτιμώντας τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος την ελεγχόμενη περίοδο, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τηρούνται σε φυσική μορφή στο αρχείο της υπηρεσίας, σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και των υποσυστημάτων Taxis & Elenxis, τα στοιχεία που αποστάλθηκαν από τις τράπεζες όπου η φορολογούμενη είχε τραπεζικούς λογαριασμούς, το γεγονός της μη υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. και μη καταβολής του φόρου που αντιστοιχεί στη δραστηριότητα ενοικίασης των βιλλών, προέβη σε διαπιστώσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009-2013, τις οποίες αποτύπωσε στα

- υπ' αρ./16-11-2016 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τις συναφείς προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικών ετών 2010-2011, έκτακτης οικονομικής εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα του άρθρου 5 του Ν.3833/2010, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 και έκτακτης εισφοράς αντικειμενικών δαπανών στα φ.π. για το οικονομικό έτος 2011, το οποίο επιδόθηκε οίκοθεν στον πληρεξούσιο της ελεγχόμενης κ.,.
- υπ' αρ./19-05-2017 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τις συναφείς προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014, καθώς και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν.3986/2011 για τα παραπάνω έτη και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης για το οικ. έτος 2014, του φόρου πολυτελούς διαβίωσης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 44 του Ν. 4111/2013 για το οικ. έτος 2013, το οποίο εστάλη με την υπ' αριθμ. πρωτ.:/19-05-2017 συστημένη επιστολή στην επί της οδού, Τ.Κ.-84600 δηλωθείσα διεύθυνσή της,
- υπ' αρ./16-11-2016 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τις συναφείς προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τα έτη χρήσης 2009 και 2010 και στις 18/11/2016 επιδόθηκε οίκοθεν στον φορολογικό εκπρόσωπο του συζύγου της ελεγχόμενης κ.,.
- υπ' αρ./19-05-2017 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τις συναφείς προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τα έτη χρήσεις 2011, 2012 και 2013, το οποίο εστάλη με την υπ' αριθμ. πρωτ.:/19-05-2017 συστημένη επιστολή στην επί της οδού, Τ.Κ.-84600 δηλωθείσα διεύθυνσή της.

Η προσφεύγουσα διατύπωσε απόψεις και αντιρρήσεις επί των διαπιστωθέντων φορολογικών διαφορών με το υπ' αριθ./08-12-2016 υπόμνημα-απάντηση, συνυποβάλλοντας σχετικά αποδεικτικά.

Ο Έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και τα κατατεθέντα Υπομνήματα, προχώρησε στην σύνταξη, έκδοση, θεώρηση, υπογραφή και κοινοποίηση των υπό προσβολή εκθέσεων ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018 ΕΜΠ 3-4-2018 Υπόμνημα, ζητά την **ακύρωση** των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- A. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει καταλογιστικές πράξεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 & 2010.
- B. Η φορολογούμενη ισχυρίζεται ότι *«είμαι μόνιμος κάτοικος Αγγλίας, όπου υποβάλλω φορολογικές δηλώσεις εγώ και ο σύζυγός μου, φωτοαντίγραφα των οποίων σας υποβάλαμε με τα αρχικά υπομνήματά μας, στοιχεία από τα οποία επιβεβαιώνεται περίτρανα η φορολογική κατοικία (στοιχεία τα οποία επανυποβάλλουμε ... και ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί τεκμηρίων και του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994)», «οι αιτιάσεις του ελέγχου ότι δεν απέδειξε αλλοδαπή φορολογική κατοικία προσκομίζοντας κάποιο από τα έγγραφα που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1058/2015 είναι αβάσιμοι».*

Επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής, από τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν και βάσει της παρ. του άρθρου 72 του ν.4174/2013 εφαρμόζονται μέχρι τη χρήση 2013, την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας στην οποία κρίθηκε ότι *επιμήκυνση της παραγραφής είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση*, την υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι για τις περιπτώσεις όπου η προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 διαπιστώνεται από καταθέσεις σε Ελληνικά Τραπεζικά Ιδρύματα ή από στοιχεία που δεν έχουν το χαρακτήρα των συμπληρωματικών (σκ. 12 Σ.τ.Ε. 2934/2017 και ΠΟΛ 1194/2017), εφόσον οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος είναι εμπρόθεσμες, εφαρμόζεται αποκλειστικά η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

Εν προκειμένω, από το σύστημα ΤΑΧΙΣ προκύπτει ότι οι Αρχικές Δηλώσεις Φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τα οικ. έτη 2010 και 2011 κρίθηκαν ως εμπρόθεσμες.

Περαιτέρω ως προς το εισόδημα από εφαρμογή των διατάξεων περί τεκμηρίων και προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994- εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα- το εισόδημα αυτό προέκυψε είτε από την επεξεργασία των δηλώσεων της προσφεύγουσας και της κρίσης του

ελέγχου περί της φορολογικής κατοικίας της (σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις που περιήλθαν από το Σ.Δ.Ο.Ε., είτε από τα στοιχεία των καταθέσεων στους **Ελληνικούς Τραπεζικούς Λογαριασμούς της προσφεύγουσας** στις Τράπεζεςκαι (βλ. σελ 123-135 της από 28-11-2017 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος).

Περαιτέρω ως προς την φορολογία εισοδήματος, όπως προκύπτει από την από 28-11-2017 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ελεγκτικής Αρχής, οι διαπιστώσεις –στοιχεία- για την απόκρυψη εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις της προσφεύγουσας, **προέκυψαν από στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής Αρχής (Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού) δια του με Αρ. Πρωτ./31-10-2013 Πληροφοριακού Δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και του υπ' αριθμ.- ΥΣΕ-2 Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας Υπηρεσίας, εισερχομένου στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με το με αρ. πρωτ./16-9-2015 εγγράφου.**

Ακόμα, η προσφεύγουσα, μέχρι τον παρόντα έλεγχο, παρέμενε ανέλεγκτη για τις χρήσεις 2009 και 2010.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1194/Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2017 Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [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 ιδίου 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.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν

είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, **εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο**, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής **μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού** ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1192/ Αθήνα, 1 Δεκεμβρίου 2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. έγινε δεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. [268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Α΄ Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας](#) -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012

Επειδή με την σκέψη 12 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017 κρίθηκε ότι «12. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ'

αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) **κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των**

επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.3634/2008 (**Παραγραφή Ε.Τ.Α.Κ.**) «2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.** Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των [παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του Ν.](#)

[2238/1994](#) εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος εισφορών και προστίμων, οικ. ετών 2010 και 2011 (χρήσεων 2009 και 2010) για τις διαφορές που καταλογίστηκαν με τις με αρ./28-11-2017 και/28-11-2017 πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τις διαφορές που καταλογίστηκαν με την με την με αρ./28-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς στα Φυσικά Πρόσωπα με Μεγάλο Εισόδημα άρθρου 5 ν. 3833/2010 και ανακριβών δηλώσεων Ε9 για την φορολογία Ε.Τ.ΑΚ. ν.3634/2008 1-1-2009 με την με αρ./28-11-2017 πράξη επιβολής προστίμου που την ακολουθεί, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς την Φορολογία Φ.Π.Α., για το **ΑΔΗΛΩΤΟ** εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις της προσφεύγουσας, η προσφεύγουσα στα έτη 2009 και 2010 **δεν** είχε υποβάλλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις με αποτέλεσμα την ενεργοποίηση της δεκαετούς παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου που προβλέπεται από τις διατάξεις του 57 παρ. 2 του ν.2859/2000. Για την φορολογία του Φ.Π.Α. και τις πράξεις που την ακολουθούν (υποχρεώσεων του άρθρου 36 του ίδιου νόμου), δεν υφίσταται θέμα παραγραφής για καμία ελεγχόμενη χρήση.

Ως προς τους ισχυρισμούς για τις διαπιστώσεις εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και Φ.Π.Α.

Για τους καταλογισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. που αφορούν την εμπορική επιχείρηση ενοικιαζομένων διαμερισμάτων – βιλών της προσφεύγουσας, οι από 28-11-2017 εκθέσεις ελέγχου Φ. Εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι πλήρως αιτιολογημένες και οι διαπιστώσεις του ελέγχου πλήρεις και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδιδόμενες παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Οι πράξεις προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατά το μέρος που αφορούν τα εισοδήματα αυτά επικυρώνονται ως προς τον καταλογισθέντα φόρο με την παρούσα.

Ως προς την ισχυριζόμενη φορολογική κατοικία της προσφεύγουσας στην Αλλοδαπή

Επειδή με τις διατάξεις (άρθρο 2 Κ.Φ.Ε. «υποκείμενο του φόρου») όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 παρ.1 Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011 προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα 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. Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν:

α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1Β του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 ή β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

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

Συνεπώς, όσον αφορά στην έννοια της συνήθους διαμονής, αυτή (με βάση το τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όπως τροποποιήθηκε) στοιχειοθετείται όταν ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Από την εν λόγω αρχή συνάγεται ότι, οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας, δεν θα συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο. **Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά, εάν δηλαδή προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος.**

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.

Για το διάστημα έως 31-03-2011 Δεδομένου ότι, η έννοια της κατοικίας δεν ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, θα κρίνεται από τις διατάξεις των άρθρων 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα, όπου προβλέπεται 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 οικογένειας

του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. ν.5772/ΠΟΛ.175/24.8.1982 διαταγή).

Όσον αφορά στην έννοια της συνήθους διαμονής, αυτή στοιχειοθετείται όταν ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, θα λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Από την εν λόγω αρχή συνάγεται ότι, οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας, δεν θα συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά, εάν δηλαδή προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος_(π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, στην περίπτωση που διαμένει σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε.-Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος).

2. Με το άρθρο 12 παρ.2 Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, στο άρθρο 2 του ΚΦΕ προστέθηκε νέα παράγραφος 5, σύμφωνα με την οποία και 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. Δηλαδή, προβλέπεται εξαίρεση από την αρχή της φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος για τους αλλοδαπούς που αν και έχουν συνήθη διαμονή στην Ελλάδα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες, επειδή προέρχονται από χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει συνάψει και δεν έχει θέσει σε εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ.Ε. , η αρμόδια ελληνική φορολογική υπηρεσία δεν μπορεί στην πραγματικότητα να εφαρμόσει τις αρχές που ορίζονται στις Σ.Α.Δ.Φ.Ε. για την εξεύρεση παγκόσμιου εισοδήματος (π.χ. ανταλλαγή πληροφοριών, διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού σε περίπτωση ύπαρξης διπλής κατοικίας κλπ). Για το λόγο αυτό προβλέπεται ότι εφόσον φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος εκτός από αυτά που εμπίπτουν στην κατηγορία του άρθρου 51 Α, φορολογείται μόνο το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και για μία μόνο τριετία.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 12 παρ.2 Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, προστέθηκαν στο άρθρο 61 του ΚΦΕ παράγραφοι 7 και 8, σύμφωνα με τις οποίες «7. Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλλει τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την απόφαση που προβλέπεται στην επόμενη παράγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

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

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

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

Συνεπώς, για το οικ. έτος 2012 εισοδήματα από 1-1-2011 επήλθε μία σημαντική μεταβολή στον ΚΦΕ για τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα φυσικά **πρόσωπα που δηλώνουν ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα, είναι υποχρεωμένα να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που θα προσδιορίζονται με υπουργική απόφαση (στην [ΠΟΛ.1145/31.05.2012](#) Α.Υ.Ο.). Η μη υποβολή τους ή η εκπρόθεσμη υποβολή τους συνεπάγεται ότι θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους.**

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. **ΠΟΛ. 1177/ Αθήνα, 14 Ιουλίου 2014 ... 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 κάτοικος εξωτερικού και 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 31.03.2011 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 (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 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 χειρόγραφο/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (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/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και 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 31.03.2011 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 2014.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή το έτος 2013 και δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 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 01.01.2014). (σχετ. 1050386/898/Α0012/ [ΠΟΛ.1138/24.05.2001](#) εγκύκλιος διαταγή).»

Σύμφωνα με την **Σ.τ.Ε. 1445/2016** «...Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ'

ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων...»

Από τα δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής της κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε στη Δ.Ο.Υ. ούτε στον έλεγχο, ενώ από τον έλεγχο διαπιστώθηκε είχε αδήλωτα εισοδήματα στην Ελλάδα, σημαντικής αξίας περιουσία και επί τη βάσει των διαπιστώσεων αυτών την έκρινε ως φορολογική κάτοικο Ελλάδος, φορολογούμενη για το παγκόσμιό της εισόδημα στην Ελλάδα. Επιπλέον για το οικ. έτος 2014 η προσφεύγουσα δήλωσε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου από 07-11-2013.

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίστηκε ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου για τα έτη αυτά (2011-2013), προσκομίζοντας αμετάφραστα και χωρίς την επισημείωση της Χάγης έγγραφα από τα οποία δεν προκύπτει η κατοικία της πέραν των 183 ημερών στην Αλλοδαπή, ούτε ότι διατηρεί ισχυρότερους δεσμούς και σημαντικότερα εισοδήματα από αυτά που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο στην Ελλάδα. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω αναφερομένων διατάξεων και αποφάσεων της Διοίκησης, και την **Σ.τ.Ε. 1445/2016, η κρίση της Δ.Ο.Υ. είναι επαρκώς αιτιολογημένη, ελλείπει άλλων στοιχείων που όφειλε προσκομίσει η προσφεύγουσα τεκμηριώνοντας της αμφισβήτησή της ως προς τις διαπιστώσεις αυτές.**

Αναλυτικά, προέκυψε ότι τα διαχειριστικά έτη καταλογισμού 01-01-2011/31-12-2011 και 01-01-2012/31-12-2012, η προσφεύγουσα δεν δηλώνει κανένα εισόδημα και στο διαχειριστικό έτος 01-01/31-12-2013 δήλωσε εισόδημα από ακίνητα φορολογητέο 9975,43€. Για τα οικ. έτη 2012, 2013 (διαχ. περ. 2011-2012) δήλωσε φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) όπου δήλωσε έναρξη ατομικής επιχείρησης δήλωσε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Από τον έλεγχο προέκυψε για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές, πλέον των δηλωθέντων, ότι είχε σημαντικά αδήλωτα εισοδήματα από εμπορική εκμετάλλευση ακινήτων (εμπορικές επιχειρήσεις) εμπίπτοντα στον φόρο εισοδήματος και στον Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως φορολογικής κατοικίας της προσφεύγουσας (ως επιχείρηση που ασκείται από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και έσοδα από δραστηριότητα σχετική με ακίνητα άρθρου 14 παρ. 4 Φ.Π.Α.), ενώ προέκυψαν καταθέσεις και μεταφορές σε λογαριασμούς σε Ελληνικές Τράπεζες ποσών που δεν συσχετίστηκαν από τον έλεγχο ΑΜΕΣΑ με κανένα ΚΑΜΙΑΣ ΠΗΓΗΣ εισόδημα της προσφεύγουσας, **ούτε όμως προέκυψε ότι τα ποσά αυτά εξαιρούνται του φόρου στην συνέχεια της κλήσης σε ακρόαση της προσφεύγουσας.** Τα ποσά αυτά κρίθηκαν ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011, καθώς όπως ερμηνευτικά κρίθηκε στην Απόφαση Σ.τ.Ε. 884/2016 «...Επομένως (ο φορολογούμενος), οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης

της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, **ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του** (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 □ πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17). ... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβίαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) □ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό **το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή** ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του

άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)].»

Ακόμα, σύμφωνα με την ΣτΕ 435/2017 για υπόθεση προσαύξησης περιουσίας σε υπόθεση κρινόμενη με βάση τα σκεπτικά της ΣτΕ 884/2016 για υπόθεση όπου εφαρμόζονταν η Σύμβαση μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Ρωσικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας, κρίθηκε ότι οι διατάξεις των άρθρων 14 (παρ. 1) και 21 (παρ. 1) της Σύμβασης δεν εφαρμόζονται επί εισοδημάτων άγνωστης πηγής/προέλευσης, η ερμηνεία δε αυτή συνάδει και με το σκοπό της Σύμβασης περί αποτροπής της φοροδιαφυγής ως προς τους φόρους εισοδήματος. Επομένως ακόμα και εάν κρινόταν η προσφεύγουσα ως φορολογική κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου για τα έτη αυτά, τα κατατεθέντα ποσά στην Ελλάδα τα οποία δεν συσχετίστηκαν με πηγή εισοδήματος, ούτε αιτιολογήθηκε η κτήση τους ή η νόμιμη απαλλαγή τους από τον φόρο στην Ελλάδα, νομίμως φορολογούνται στην Ελλάδα.

Με βάσει τα ανωτέρω αποφαινόμεστε ότι τα διαχειριστικά έτη καταλογισμού 01-01-2011/31-12-2011, 01-01-2012/31-12-2012, και 01-01/31-12-2013, βάσει των επικαλουμένων από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στοιχείων, ορθά κρίθηκε ως φορολογική κάτοικος Ελλάδας, ανεξαρτήτως όμως αυτού, τα ανώνστου πηγής εισοδήματα της προσφεύγουσας που προέκυψαν σε ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς φορολογούνται στην Ελλάδα (ΣτΕ 435/2017), όπως και το εισόδημα από εμπορική επιχείρηση εκμετάλλευσης τουριστικού ακινήτου που προέκυψε από τον έλεγχο.

Περαιτέρω, ως προς την αμφισβήτηση της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης της προσφεύγουσας, βάσει της περ. η' του άρθρου 18 του ν.2238/1994 η οποία προστέθηκε με την παρ. 3.α. του άρθρου 21 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011) και σύμφωνα με την παρ. 3.β. του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2011 και μετά. «Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται: ... η) Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.»

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι τα διαχειριστικά έτη καταλογισμού 01-01-2011/31-12-2011, 01-01-2012/31-12-2012, και 01-01/31-12-2013 αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα συνεπώς δεν συντρέχει απαλλαγή από τα τεκμήρια των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται.

Περαιτέρω, επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

[...]

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε

πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος με αρ.,, και/5.8.2017 οικονομικών ετών 2012-2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό διαφοράς φόρου /προστίμου	Ποσό διαφορά εισφοράς ελληλεγγύης + φόρος πολυτελείας	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
.....	17.183,15	1.752,02	22.722,21	9.467,59	7.326,02	16.793,61	16.793,61
.....	36.878,57	4.262,98	49.369,86	20.570,78	15.917,67	36.488,44	36.488,44
.....	26.334,14	3.181,29	23.612,34	14.757,72	11.419,52	26.177,23	23.612,34
.....	6.930,00		8.316,00	3.465,00	2.681,22	6.146,22	6.146,22
.....	2.835,00		3.402,00	1.417,50	1.096,86	2.514,36	2.514,36
.....	1.680,00		2.016,00	840,00	649,99	1.489,99	1.489,99
.....	3.185,00		3.822,00	1.592,50	1.232,28	2.824,78	2.824,78
.....	3.825,00		4.590,00	1.912,50	1.479,89	3.392,39	3.392,39
.....	4.981,71		5.978,05	2.490,86	1.927,42	4.418,28	4.418,28
.....	434,00		520,80	217,00	167,91	384,91	384,91
ΣΥΝΟΛΑ	104.266,57	9.196,30	124.349,27	56.731,43	43.898,78	100.630,22	98.065,33

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 16.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου εξωτερικού και με ταχ. διεύθυνση στην Ελλάδα τα Τ.Κ. 84600, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα: **Α) την ακύρωση κατά το μέρος που την αφορούν** λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου των προσβαλλομένων πράξεων: με αρ. /28-11-2017 και /28-11-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με αρ. /28-11-2017 Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς στα Φυσικά Πρόσωπα με Μεγάλο Εισόδημα άρθρου 5 ν. 3833/2010 και με αρ. /28-11-2017 επιβολής προστίμου ανακριβών δηλώσεων Ε9 για την φορολογία Ε.Τ.Α.Κ. ν.3634/2008 1-1-2009, **Β) την τροποποίηση κατά το μέρος που την αφορούν** των προσθέτων φόρων των υπολοίπων προσβαλλομένων πράξεων εφόσον το νέο καθεστώς της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 προκύπτει ευνοικότερο σύμφωνα με τον σχετικό πίνακα που περιλαμβάνεται σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης ελέγχου	Διαφορά φορολογικής βάσης Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό διαφοράς φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό διαφοράς εισφοράς ελληλεγγύης + φόρος πολυτελείας Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό πρόσθετου φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ. (επιεικέστερη κύρωση)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Παρατηρήσεις
.....	28/11/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2009	498.170,97						Διαγραφή λόγω παραγραφής
.....	28/11/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2010	85.432,60						Διαγραφή λόγω παραγραφής
.....	28/11/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2011	58.400,80	58.400,80	17.183,15	1.752,02	16.793,61	35.728,78	Τροποποίηση προσθέτων φόρων πράξης
.....	28/11/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12-2012	106.574,60	106.574,60	37.069,60	4.262,98	36.488,44	77.821,02	Τροποποίηση προσθέτων φόρων πράξης

.....	28/11/ 2017	ΕΙΣΟΔΗΜ Α	01- 01/31- 12-2013	93.974,50	93.974,50	26.334,14	3.181,29	23.612,34	53.127,77	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΦΠΑ	01- 01/31- 12-2009	138.600,0 0	138.600,0 0	6.930,00		6.146,22	13.076,22	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΦΠΑ	01- 01/31- 12-2010	56.700,00	56.700,00	2.835,00		2.514,36	5.349,36	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΦΠΑ	01- 01/31- 12-2011	33.600,00	33.600,00	1.680,00		1.489,99	3.169,99	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΦΠΑ	01- 01/31- 12-2012	63.700,00	63.700,00	3.185,00		2.824,78	6.009,78	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΦΠΑ	01- 01/31- 12-2013	76.500,00	76.500,00	3.825,00		3.392,39	7.217,39	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΕΙΣΟΔΗΜ Α	2009/ΕΚ ΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	498.170,9 7	498.170,9 7	4.981,71		4.418,28	9.399,99	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΕΙΔ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛ.	01- 01/31- 12-2010	85.432,60						Διαγραφ ή λόγω παραγρα φής
.....	28/11/ 2017	ΦΟΡ.ΠΟ Λ.ΔΙΑΒΙΩ ΣΗΣ	01- 01/31- 12-2012	8.680,00	8.680,00	434,00		384,91	818,91	Τροποπο ίηση προσθέτ ων φόρων πράξης
.....	28/11/ 2017	ΑΝΑΚΡΙΒ ΗΣ ΔΗΛ.Ε9	01/01/20 09							Διαγραφ ή λόγω παραγρα φής

		ΣΥΝΟΛΑ		1.803.937 ,04	1.134.900 ,87	104.457,6 0	9.196,30	98.065,32	211.719,22	
--	--	--------	--	------------------	------------------	----------------	----------	-----------	------------	--

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, ο υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.