



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 28-02-2018

Αριθμός απόφασης:1556

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».

Την από 06/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά δήλωσή της κατοίκου Ελβετίας, με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατά των:

α. Της υπ' αριθμ. /17 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

β. Της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010,

γ. Της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς φυσικών προσώπων 2010,

δ. Της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

ε. Της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα οικονομικού έτους 2011

στ. Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,
 ζ. Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,
 η. Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης οικονομικού έτους 2013,
 θ. Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,
 ι. Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Με τις παραπάνω πράξεις καταλογίστηκαν τα ακόλουθα ποσά:

Αριθμός Πράξης	Ημερομηνία Πράξης	Είδος Φόρου	Διαχειριστική ή Φορολογική Περίοδος	Διαφορά Φορολογητέας Βάσης	Ποσό Διαφοράς Φόρου	Ποσό Πρόσθετου Φόρου	Εισφορά Αλληλεγγύης+ Πολυτελούς διαβίωσης	Σύνολο
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2008	524.811,60	201.659,64	241.991,57		443.651,21
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009	219.930,00	74.170,48	89.004,57		163.175,05
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009 (εκτ.εισφορά)	219.930,00	2.199,30	2.629,16		4.838,46
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010	234.227,40	93.202,23	111.842,80		205.045,13
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010 (ειδ.εισφ.αλλ/γνυης)	254.400,00			10.560,00	10.560,00
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2011	269.717,63	110.292,93	132.351,51	4.869,63	247.514,07
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2012	272.073,46	111.353,06	106.898,94	3.908,16	222.160,16
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2012 (πολ.διαβιωσής)	3.468,33			128,33	128,33
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	262.514,89	51.286,68	37.952,14	2.784,56	92.023,38
.....	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	264.727,73	87.309,94	50.471,83	13.633,74	151.415,51
		ΣΥΝΟΛΑ		2.525.801,04	731.474,26	773.142,52	35.884,42	1.540.511,30

4. Τις παραπάνω οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και την από 05-09-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 06/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (προθεσμία 60 ημερών, επίδοση 08-9-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Δυνάμει της με αριθμό/26-09-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./30-12-2015 εντολής μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, βάσει του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και της υπ' αρ. Δ6Α 1036682/25.2.2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύει και σε συνδυασμό με την παρ.3β, άρθρο 41 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94), περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής "Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε. σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης" & του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ. Δ/ΝΣΗ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, ΠΕΛ/ΣΟΥ & ΝΟΤΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ (με αριθμό πρωτ. εισερχομένου εγγράφου :/23-09-2016) και αφορά την προσφεύγουσα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου εισοδήματος, λοιπών φόρων και τελών-εισφορών, στην ανωτέρω προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2009-2014 και το φορολογικό έτος 2014 (χρήσεις 2008-2014), όπου διαπιστώθηκαν τα εξής:

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2§1 Ν. 2238/94 και 3 Ν. 4172/2013, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή διαμονής του είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα. Σύμφωνα με τα καταχωρημένα στοιχεία στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS, η προσφεύγουσα δηλώνεται ως κάτοικος εξωτερικού και εκπροσωπείται από τον κ.με Α.Φ.Μ.:, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Αιτία της διενέργειας του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., κατά την οποία, η προσφεύγουσα προέβη σε σύνταξη ανακριβούς συμβολαίου αγοράς ακινήτου ως προς το καταβληθέν τίμημα. Συγκεκριμένα, με το με αριθμό 13676/22-7-2008 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου, αγόρασε ακίνητο από τον κ.αντί του δηλωθέντος ποσού των 364.000,00€ ενώ το πραγματικό τίμημα που κατέβαλε ανέρχεται στο ποσό του 1.350.740,00€.

Έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων των φορολογικών δηλώσεων, των δεδομένων που υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και των υποσυστημάτων TAXIS και ELENXIS, και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών όπως αυτές προέκυψαν από την έρευνα που διενεργήθηκε στα στοιχεία του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. & ΛΠ της Α.Α.Δ.Ε, ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά προέβη σε διαπιστώσεις, όπως αυτές αναλυτικώς εκτίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ενώ συνετάγησαν α) το υπ' αριθμ./21-11-2016 αρχικό σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2014 με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, έκτακτης οικονομικής εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα οικ. έτους 2010 (άρθρ. 5 Ν.3833/2010) και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς αντικειμενικών δαπανών φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (άρθρα 29-30 ν.3986/2011), το οποίο επιδόθηκε στην φορολογούμενη και νυν προσφεύγουσα στις 23/11/2016 και β) το υπ' αριθμ./26-04-2017 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2014 με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014, έκτακτης οικονομικής εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα οικ. έτους 2010

(άρθρ. 5 Ν.3833/2010), έκτακτης εισφοράς αντικειμενικών δαπανών φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (άρθρα 29-30 ν.3986/2011), και φόρου πολυτελούς διαβίωσης στα φυσικά πρόσωπα οικ. έτους 2013 (άρθρο 44 ν.4111/2013), το οποίο επιδόθηκε στον πληρεξούσιο της προσφεύγουσας κ. στις 12/05/2017.

Στις 13/12/2016 η προσφεύγουσα, μέσω του πληρεξουσίου της, κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού το με αρ. πρωτ. /13-12-2016 Υπόμνημα Απόψεων επί του /21-11-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου και των συνοδευτικών πράξεων αυτού, ενώ κατέθεσε, μέσω του πληρεξουσίου της, τα κάτωθι συμπληρωματικά στοιχεία :

Στις 22/12/2016, με αριθμ. πρωτ. /22-12-2016 επίσημη βεβαίωση της τράπεζας Alpha Bank για τους κατόχους του υπ' αριθμ. GR.....3 τραπεζικού λογαριασμού και την από 19/12/2016 αίτηση της ελεγχόμενης προς την τράπεζα Alpha Bank περί χορήγησης της κίνησης του ως άνω λογαριασμού.

Στις 24/03/2017 κατέθεσε, με αριθμ. πρωτ. /24-03-2017 :

- Αντίγραφο του υπ' αριθμ. 9.810/17-05-2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών της συμβολαιογράφου Αθηνών
- Αποδεικτικά υποβολής δηλώσεων του Ν.2308/95 των ως άνω οριζόντιων ιδιοκτησιών προς το Εθνικό Κτηματολόγιο
- Αντίγραφο του υπ' αριθμ.16.734/11-05-2007 συμβολαίου πώλησης Ακινήτου της Συμβολαιογράφου Αθηνών

Ο Έλεγχος αφού επεξεργάσθηκε τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και το Υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα προέβη στα εξής πορίσματα:

Α) Σχετικά με τις διαπιστωθείσες πρωτογενείς καταθέσεις

Ο έλεγχος δέχθηκε ότι το πιστωθέν ποσό ύψους 1.200.000,00€ στον τηρούμενο, στην Τράπεζα Eurobank Ergasias Α.Ε. , υπ' αριθμό2 λογαριασμό, αποτελεί κατάθεση της υπ' αριθμ.-2 Τραπεζικής επιταγής της τράπεζας Alpha Bank με ημερομηνία 27-06-2008 (σχετικό 2 του υπομνήματος) με χρέωση του λογαριασμού3. Και στους δυο ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς η ελεγχόμενη είναι συνδικαιούχος.

Ο έλεγχος δεν δέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι τα ποσά του κάτωθι πίνακα εμβάσθηκαν από τράπεζα της Ελβετίας και αποτελούν προσόδους της διαχείρισης της περιουσίας που κληρονόμησε από τον πατέρα της, καθώς δεν έχει προσκομιστεί κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

A/ A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟ Σ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2009-06-03	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,00
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2009-10-09	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,00
3	EUROBANK ERGASIAS	.....	2010-05-10	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,00
4	EUROBANK ERGASIAS	.....	2010-09-20	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,00

Β) Σχετικά με την απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής σε περίπτωση ελέγχου για την προσαύξηση περιουσίας

Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 εφαρμόζεται και όταν η προσαύξηση περιουσίας άγνωστης πηγής ή αιτίας προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο από την 30.09.2010, έχει δηλαδή αναδρομική ισχύ, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, καθώς αποδίδει κατ' ουσία κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο.

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά εκτέθηκαν και τις κατατεθειμένες απόψεις της φορολογούμενης, όπως αυτές καταγράφονται στο υπ' αριθμ./13-12-2016 υπόμνημα, ο έλεγχος κατέληξε στα εξής πορίσματα:

Α) Ως προς τη φορολογική κατοικία

Κατά τα οικονομικά έτη 2009 έως και 2014 η ελεγχόμενη υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως μόνιμος κάτοικος Ελλάδος στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 υπέβαλε δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως φορολογική κάτοικος εξωτερικού. Καθώς όμως δεν έχει προσκομίσει στοιχεία σχετικά με την απόδειξη της φορολογικής κατοικίας της στο εξωτερικό, για την χρήση 2014, ήτοι πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή της χώρας στην οποία δηλώνει ότι είναι φορολογικός κάτοικος, ή αντίγραφα των εκκαθαρίσεων των δηλώσεων φορολογίας του παγκοσμίου εισοδήματός της που είχε υποβάλει στο κράτος της φορολογικής της κατοικίας, θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή του τόπου κατοικίας της, ή αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.Ε.) με ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), η προσφεύγουσα **είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδος για το σύνολο των ελεγχόμενων χρήσεων (2008 έως 2014), και πρέπει να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά της κατά τις κείμενες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας.**

Β) Προσαύξηση Περιουσίας

Την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο η προσφεύγουσα δεν δήλωσε εισόδημα που προήλθε από μη δηλωθείσα πηγή εισοδήματος, όπως αυτό διαπιστώθηκε από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος, με αποτέλεσμα οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος να είναι ανακριβείς και το φορολογητέο εισόδημα που προσδιόρισε ο έλεγχος να λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρο 15 του Ν. 3888/2010 και του άρθρου 21§4 του Ν.4172, ως εξής :

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2008

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟ Σ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2008-08-08	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4,000.00
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2008-08-26	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0

3	EUROBANK ERGASIAS	.....	2008-11-03	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
4	EUROBANK ERGASIAS	.....	2008-12-31	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
5	ALPHA BANK	.....	2008-05-07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	50.000,00
6	ALPHA BANK	.....	2008-06-09	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	50.171,60
7	ALPHA BANK	.....	2008-01-07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.640,00
8	ALPHA BANK	.....	2008-06-06	ΕΠΙΤΑΓΗ CΙΤΙΒΑΝΚ ΤΡ	16.000,00
9	ALPHA BANK	.....	2008-07-31	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΥ/ΕΠΙΤΑΓΕΣ	100.000,0 0
ΣΥΝΟΛΟ					524.811,6 0€

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2009

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2009-06-03	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2009-10-09	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
3	ALPHA BANK	.....	2009-03-11	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΥ/ΕΠΙΤ ΑΓΕΣ	19.930,00
ΣΥΝΟΛΟ					219.930,0 0€

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2010

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2010-05-10	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2010-09-20	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
3	ALPHA BANK	.....	2010-10-15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16.000,00
ΣΥΝΟΛΟ					216.000,0 0€

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2011

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	ALPHA BANK	.....	2011-02-14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15.600,00
2	ALPHA BANK	.....	2011-02-14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙ	110.000,0 0
3	EUROBANK ERGASIAS	.....	2011-06-03	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	100.000,0 0
ΣΥΝΟΛΟ					225.600,0 0€

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2012

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2012-09-05	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	10.004,00
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2012-09-14	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	50.000,00
3	EUROBANK ERGASIAS	.....	2012-11-26	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	150.000,0 0
ΣΥΝΟΛΟ					210.004,0 0€

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2013

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-07-24	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-08-19	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	5.000,00
3	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-08-19	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	5.000,00
4	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-08-30	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00
5	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-10-25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00
6	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-10-29	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	9.000,00
7	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-10-30	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.000,00
8	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-11-04	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8.000,00
9	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-11-05	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.000,00
10	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-12-06	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15.000,00
11	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-12-24	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	10.000,00
12	EUROBANK ERGASIAS	.....	2013-12-27	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	12.528,00
ΣΥΝΟΛΟ					137.528,0 0€

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗ 2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
-----	---------	----------	--------	------------	-----------

A		Σ	ΣΥΝ/ΓΗΣ		
1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-06-11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00
2	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-01-07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	10.000,00
3	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-03-05	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.051,21
4	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-03-17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	21.000,00
5	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-04-07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	40.000,00
6	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-09-12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00
7	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-09-30	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	5.000,00
8	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-10-01	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	5.000,00
9	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-10-20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00
1 0	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-11-26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	40.000,00
1 1	EUROBANK ERGASIAS	.....	2014-12-16	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	35.000,00
1 2	ALPHA BANK	.....	2014-02-19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00
1 3	ALPHA BANK	.....	2014-07-15	DIAS INC CREDIT	3.000,00
1 4	ALPHA BANK	.....	2014-01-22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13.000,00
1 5	ALPHA BANK	.....	2014-05-16	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00
ΣΥΝΟΛΟ					241.051,2 1€

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προέβαλλε τους εξής ισχυρισμούς:

A. Ως προς τη φορολογική κατοικία

Η φορολογούμενη ισχυρίζεται ότι « το συμπέρασμα του Ελέγχου ότι είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδος για τη φορολογική χρήση 2014 δεν τεκμηριώνεται, άλλως διαψεύδεται, επομένως ο καταλογισμός σε βάρος της για τη φορολογική χρήση 2014, παρίσταται εσφαλμένος και ακυρωτέος» και τούτο διότι δυνάμει της από 31/3/2017 βεβαίωσης της Διεύθυνσης Φορολογίας Καντονίου της Γενεύης, η οποία φέρει Σφραγίδα της Συμβάσεως της Χάγης (APOSTILE), αποδεικνύεται ότι αποτελεί φορολογική κάτοικος Γενεύης από τις 31/3/2014.

Β. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Η φορολογούμενη ισχυρίζεται ότι «επί των αναγραφόμενων ποσών στις σελ. 91 & 92 της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, όπου συγκεκριμένες κινήσεις τραπεζικών μου λογαριασμών χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, καταθέτουμε νέα στοιχεία, όπου αποδεικνύουν τους αρχικούς μας ισχυρισμούς περί του αντιθέτου», **επικαλούμενη και προσκομίζοντας κατά πρώτον με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής,**

- βεβαίωση της τράπεζας Ελβετίας «EDMONT DE ROTHSCHILD (SUISSE) S.A.», με ημερομηνία 4/10/2017, περί διατήρησης σ' αυτήν τραπεζικού λογαριασμού από την 31.1.1975, με υπόλοιπο την 31.12.2007 ΔΟΛΑΡΙΑ ΑΜΕΡΙΚΗΣ(USD) 3.385.756,
- αντίγραφα παραστατικών των αναλυτικών κινήσεων του λογαριασμού υπ' αρ. της τράπεζας EUROBANK,

ισχυριζόμενη ότι εκ τούτων αποδεικνύεται ότι τα επίμαχα ποσά «δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά μεταφορές (ΧΡΕΩΣΕΙΣ-ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ) χρημάτων μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούσε από χρήματα που προϋπήρχαν της 31.12.2007».

Γ. Αντίθεση άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 στο άρθρο 78 παρ. 2 του Σ.

Δ. Παραγραφή χρήσεων 2008-2011 κατ' επίκληση της απόφασης 1738/2017 ΣτΕ.

Κατά τον ισχυρισμό της φορολογούμενης, «μετά την έκδοση της υπ' αρ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι οι παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4098/2012 και 4203/2013, ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα την 31.12.2008, 31.12.2009, 30.6.2010, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013 και παρατάθηκε μέχρι 31.12.2009, 30.6.2010, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013 και μέχρι 31.12.2015 αντίστοιχα, καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Δηλαδή το ΣτΕ έκρινε ότι η παράταση του χρόνου παραγραφής για χρήση που είχε παραταθεί με νόμο δεν είναι νόμιμη. Επομένως για τις χρήσεις από το έτος 2014 και εντεύθεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (άρθρο 36), οι οποίες προβλέπουν πενταετή παραγραφή και κατ' εξαίρεση εικοσαετή παραγραφή (για τις περιπτώσεις φορολοδιαφυγής), ενώ για το έτος μέχρι και το 2013...το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994, ...γ. κατά το χρόνο εκδόσεως των προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού (88-92/2017), οι χρήσεις 2008-2011 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής...».

Επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας:

Για τον πρώτο ισχυρισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 3 του ν.4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 του ν.4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) **έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή**

β) **είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.**

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της **Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συννημένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου (ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 1502/1984⁽¹⁾ (Φ.Ε.Κ. 192/28.11.1984/ Τ.Α')**

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τύπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσο αφορά εισόδημα που

προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό. Ο όρος περιλαμβάνει την προσωπική εταιρία που έχει συσταθεί ή έχει οργανωθεί με τους νόμους του ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη.

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

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

β) Αν το κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δε διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, **θεωρείται κάτοικος του κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.**

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

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

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των επιχειρήσεών του.»

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 την ΠΟΛ1058/2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» προβλεπόταν ότι «1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες που θα δοθούν από τη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή

κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/νσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά *φορολογικής κατοικίας* που εκδίδουν οι *φορολογικές αρχές* των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται *φορολογικός κάτοικος* Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας ([άρθρο 4 Ν.4172/2013](#)), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της *φορολογικής κατοικίας* του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση *φορολογίας* εισοδήματος ως *φορολογικός κάτοικος* Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου *φορολογικού* έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το *φορολογικό* έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση *φορολογίας* εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, θεωρηθεί *φορολογικός κάτοικος* εξωτερικού, τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό *φορολογικού* εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρισθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., ταχυδρομικώς, στο *φορολογικό* εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης *φορολογίας* εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως *φορολογικός κάτοικος* εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του *φορολογικού* έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι μετέβαλαν τη *φορολογική* τους κατοικία για το *φορολογικό* έτος 2014 μπορούν να υποβάλουν δήλωση *φορολογίας* εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως τις 31.12.2015).

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσουν, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση *φορολογίας* εισοδήματος ως *φορολογικοί κάτοικοι* Ελλάδας ή εφόσον είναι υπόχρεοι ως *φορολογικοί κάτοικοι* εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων *φορολογίας* εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσουν τα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση *φορολογίας* εισοδήματος ως

φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

5. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική κατοικία των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων, εντός δυο μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών της παρ. 2 της παρούσης.»

Από τα δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής της κατοικίας στο Καντόνι της Γενεύης από 31-3-2014, ενώ έχει ήδη κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για το φορολογικό έτος 2014 με βάση τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1058/2015, ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας με μεταβολή στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού η οποία ολοκληρώθηκε την 8-5-2015 με ημερομηνία μεταβολής 3-3-2015 (αρ. δήλωσης/2015). Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Η κρίση αυτή, αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία απεφάνθη ότι η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδας, ενώ, η νεότερη κρίση αυτή που μεταβάλλει-επιδεινώνει την θέση της προσφεύγουσας και την υποβάλλει σε φόρο για το παγκόσμιό της εισόδημα στην Ελλάδα, για το φορολογικό έτος 2014, βασίζεται αποκλειστικά και μόνον στην επισημείωση της Χάγης (apostille) που έπρεπε να φέρει το προσκομισθέν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε βεβαίωση φορολογικής κατοικίας της στην Γενεύη από 31-3-2014, με διεύθυνση κατοικίας, 1206 Γενεύη. Η βεβαίωση φέρει την επισημείωση της Χάγης «apostille» και είναι μεταφρασμένη από την ορκωτή μεταφράστρια

Επειδή η προσφεύγουσα έως και την περίοδο 01-01/31-12-2013 δήλωσε φορολογική κάτοικος Ελλάδας, με κύρια κατοικία στην Κηφισιά έκτασης 316τμ πλέον βοηθητικών χώρων 32τμ. Η φορολογική κατοικία της για το διάστημα έως 31-12-2013 δεν αμφισβητείται.

Περαιτέρω λεκτέο είναι ότι τα έτη καταλογισμού 2011-2014, η προσφεύγουσα δεν δηλώνει κανένα εισόδημα και οι υπό κρίση καταθέσεις αφορούν είτε καταθέσεις μετρητών είτε καταθέσεις επιταγών κλπ μεταφερόμενων ποσών που δεν συσχετίστηκαν με κανένα ΚΑΜΙΑΣ ΠΗΓΗΣ εισόδημα της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με την ΣτΕ 435/2017 για υπόθεση προσαύξησης περιουσίας σε υπόθεση κρινόμενη με βάση τα σκεπτικά της ΣτΕ 884/2016 για υπόθεση όπου εφαρμοζόταν η Σύμβαση μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Ρωσικής Ομοσπονδία 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 Γενεύης για το φορολογικό έτος 2014, τα κατατεθέντα ποσά στην Ελλάδα τα οποία δεν συσχετίστηκαν με πηγή εισοδήματος, νομίμως φορολογούνται στην Ελλάδα.

Με βάσει τα ανωτέρω αποφαινόμεστε ότι για το φορολογικό έτος 2014, βάσει των επικαλουμένων από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στοιχείων και δοθέντος ότι προσκομίστηκε μεταφρασμένη βεβαίωση με επισημείωση της Χάγης «apostille» της από 31-3-2014 φορολογικής κατοικίας της στην Γενεύη, με διεύθυνση κατοικίας , 1206 Γενεύη, δεν προκύπτει πλέον επαρκής αιτιολόγηση της Δ.Ο.Υ. κατοίκων Εξωτερικού , βασιζόμενη σε νέα πραγματικά περιστατικά , για τη μεταβολή της κρίσης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ως προς την φορολογική κατοικία της προσφεύγουσας, η οποία κρίνεται για το φορολογικό έτος 2014 ως φορολογική κάτοικος Ελβετίας, πλην όμως τα αγνώστου πηγής εισοδήματα της προσφεύγουσας που προέκυψαν σε ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς φορολογούνται στην Ελλάδα (ΣτΕ 435/2017)

Ως προς τον τέταρτο 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, η Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1019029 ΕΞ 2018 έγγραφο, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού να μας ενημερώσει εάν οι δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα ήταν εμπρόθεσμες. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με το με αρ. πρωτ./12-2-2018 έγγραφό της μας ενημέρωσε ότι οι Αρχικές Δηλώσεις Φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τα οικ. έτη 2009 2010 και 2011 ήταν εμπρόθεσμες για τα οικονομικά έτη 2009 και 2011 βάσει των ημερομηνιών παραλαβής των δηλώσεων αυτών (7-4-2009 και 21-4-2011 αντίστοιχα), ενώ για το οικ. έτος 2010 η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού μας αναφέρει ότι δεν έχει τεθεί ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, χωρίς πάντως να προκύπτει το εκπρόθεσμο της δήλωσης που φέρει ημερομηνία υπογραφής 8-4-2010 και καταχώρησης 21-7-2010, από άλλο στοιχείο του φακέλου, καθώς ούτε πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997 έχει επιβληθεί στην

προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ., ούτε πρόσθετος φόρος, ενώ από την καταχώρηση της Δήλωσης στο σύστημα ΤΑΧΙΣ προκύπτουν μήνες εκπροθέσμου μηδέν (0). Συνεπώς, ούτε για τη δήλωση οικ. έτους 2010 είναι δυνατόν με αιτιολογημένη κρίση βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4174/2013 να αποδειχθεί το εκπρόθεσμο της δήλωσής αυτής και επομένως, συνεκτιμώντας ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου προέρχονται ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ από την επεξεργασία Τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας σε Ελληνικά Τραπεζικά Ιδρύματα και οι υπό κρίση πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το έτος 2017 δηλαδή μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους, το δικαίωμα του Δημοσίου το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησής τους είχε παραγραφεί. Κατά συνέπεια οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος,,, και/5.8.2017 οικονομικών ετών 2009-2011 πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής, ενώ παρέλκει η εξέταση όλων των υπολοίπων λόγων που τις αφορούν.

Για τα υπόλοιπα οικ. έτη 2012 κ.ε. (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011 κ.ε.) το δικαίωμα του Δημοσίου παραγραφόταν την 31-12-2017 για το διαχειριστικό έτος 2011, την 31-12-2018 για το για το διαχειριστικό έτος 2012 κ.ο.κ.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1095/2011, 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.» ... 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα 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 στερηή 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 (παραβαση 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)].....».

Περαιτέρω με την απόφαση αυτή δόθηκε «Ζ) Απάντηση σε προδικαστικό ερώτημα: Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#), όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του – Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του.

(Η) Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην

εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος....»

Κατά την απόφαση 1225/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, «η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα.

Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επομένως, η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου».

Από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίζονται ποσά καταθέσεων ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για τα οποία δεν προέκυψε η πηγή, ενώ εξαιρέθηκαν από τα τον έλεγχο όλες οι καταθέσεις που κατά τον έλεγχο κρίθηκε ότι μπόρεσαν να ταυτοποιηθούν (σελ. 90 έκθεσης). Του καταλογισμού προηγήθηκε η υποβολή απόψεων με το με αρ. πρωτ./13-12-2016 εγγράφου από την προσφεύγουσα στην συνέχεια της κλήσης της σε ακρόαση και κοινοποίησης την 23-11-2016 του με Α.Π./21-11-2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και στη συνέχεια αυτού του με Α.Π./26-4-2017 συμπληρωματικού το οποίο κοινοποιήθηκε την 12-5-2017 στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013. Η διαδικασία αυτή έχει κριθεί με την πρόσφατη νομολογία (Σ.τ.Ε. 884/2016) ως σύνομη. Μετά την αξιολόγηση των απαντήσεων και

προσκομισθέντων στοιχείων της προσφεύγουσας, κάποιες καταθέσεις χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (έως 31-12-2013) και της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (από 1-1-2014), ενώ κάποιες άλλες αιτιολογήθηκαν επαρκώς και δεν καταλογίστηκαν ως αποκρυβέν εισόδημα.

Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε πλήρως στην ευθύνη του βάρους απόδειξης που της αναλογεί και απέδειξε το αποτέλεσμα του ελέγχου της επαρκώς, ότι δηλαδή κάποιες καταθέσεις της προσφεύγουσας είναι εισόδημα που προήλθε από άγνωστη πηγή ή αιτία. Επομένως, ορθώς καταλογίστηκαν ως εισόδημα άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/94 (έως 31-12-2013) και της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (από 1-1-2014).

Όσον αφορά τις ισχυριζόμενες μεταφορές χρηματικών ποσών της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2011-2014, από τον Τραπεζικό της λογαριασμό στην Τράπεζα της Ελβετίας «EDMOND DE ROTHCHILD (SUISSE) S.A.» (οι υπόλοιπες δεν εξετάστηκαν καθώς κρίθηκε παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου), με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1188466 ΕΞ /19-12-2017 έγγραφό μας που κοινοποιήθηκε στον αντίκλητο της προσφεύγουσας δικηγόρομε FAX, ζητήθηκε να προσκομιστεί «Αδιάλειπτη κίνηση του λογαριασμού TR262 της Τραπέζης «EDMOND DE ROTHCHILD (SUISSE) S.A.» από την 31-12-2010 έως την 31-12-2014. Εάν στην κίνηση του λογαριασμού αυτού υπάρχουν πιστώσεις (εισροές) , ζητήθηκε να δικαιολογηθεί με οικεία έγγραφα παραστατικά **η προέλευση – κτήση των εισοδημάτων** και ότι έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή εξαιρεθεί του φόρου. Σε περίπτωση που στον λογαριασμό αυτόν υπάρχουν μεταφορές από άλλον λογαριασμό κ.ο.κ., ζητήθηκε να προσκομιστούν για το ίδιο διάστημα και την κίνηση του λογαριασμού μεταφοράς δικαιολογώντας τις πιστώσεις.»

Η Προσφεύγουσα με το με Α.Π. ΔΕΔ 11258 ΕΙ 2018 ΕΜΠ/ 9-1-2018 έγγραφο «αίτηση υποβολής εγγράφων» προσκόμισε αδιάλειπτες κινήσεις του λογαριασμούτης Τραπέζης Ελβετίας «EDMOND DE ROTHCHILD (SUISSE) S.A.» περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2014, **χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί τις πιστώσεις στον λογαριασμό αυτόν**, καθώς και την με πράξη κατάθεσης ΑΚ/6-12-2017 ανακοπή που κατέθεσε η προσφεύγουσα ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Την 31-1-2018 με το με ΑΠ. ΔΕΔ 15967 εξ 2018 έγγραφο η κίνηση του παραπάνω λογαριασμού κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας και σε μετάφραση, ενώ κατατέθηκαν και βεβαιώσεις της Ελβετικής Τράπεζας εκάστοτε έτους 2011-2014 σχετικά με την φορολογική μεταχείριση και την παρακράτηση φόρου των κερδών από την διαχείριση του χαρτοφυλακίου της προσφεύγουσας.

Για τις μεταφορές 100.000,00€ τη 3-6-2011, 50.000,00€ την 14-09-2012 και 150.000,00€ την 26-11-2012 για τις οποίες προσκομίστηκαν τα αποδεικτικά μεταφοράς και πιστοποιούνται από τις κινήσεις του λογαριασμού της Τραπέζης Ελβετίας «EDMOND DE ROTHCHILD (SUISSE) S.A.» σε ευρώ διαπιστώθηκαν τα εξής: Στον λογαριασμό αυτόν του οποίου οι κινήσεις είναι χωρισμένες ανά νόμισμα, εμφανίζονται διάφορες πιστώσεις που τροφοδότησαν τις μεταφορές αυτές, που δεν αιτιολογούνται από την προσφεύγουσα καίτοι ζητήθηκε ρητά από την Υπηρεσία μας, καθώς και πωλήσεις μεγάλης αξίας επενδυτικών προϊόντων για τα οποία δεν προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία, ούτε

καταδείχθηκε από την προσφεύγουσα ο χρόνος και η πηγή των χρημάτων της αγοράς τους.

Κατά συνέπεια βάσει της ΠΟΛ 1095/2011 εγκυκλίου και των κριθέντων στις παρ. «Ζ» και «Η» της απόφασης του Σ.τ.Ε. 884/2016, νόμιμος κρίνεται ο καταλογισμός του ελέγχου το χρόνο μεταφοράς, καθώς τον ίδιο χρόνο καταλογισμού προκύπτουν μεγαλύτερες πιστώσεις στον λογαριασμό μεταφοράςτης Τραπέζης Ελβετίας «EDMOND DE ROTHCHILD (SUISSE) S.A.» που δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα κατόπιν κλήσης της από τον έλεγχο με το με Α.Π./26-4-2017 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου το οποίο κοινοποιήθηκε την 12-5-2017 (στον οποίον δεν ανταποκρίθηκε για τις κινήσεις χρήσεων 2011-2014) και δεν αιτιολογήθηκαν κατόπιν κλήσης της Υπηρεσία μας.

Για τις υπόλοιπες καταλογισθείσες πιστώσεις στον λογαριασμό με αρ.τραπέζης EUROBANK ERGASIAS, δεν προέκυψαν οι μεταφορές από τον λογαριασμότης Τραπέζης Ελβετίας «EDMOND DE ROTHCHILD (SUISSE) S.A.» όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω νόμιμος προκύπτει εν συνόλω ο καταλογισμός εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη (χρήσεις) 2011 έως 2014.

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 58Α

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 2012-2013 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 απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες X 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
.....	110.292,93	132.351,51 €	55.146,47	40.256,92	95.403,38 €	95.403,38 €

	€		€	€		
.....	111.353,06 €	106.898,94 €	55.676,53 €	40.643,87 €	96.320,40 €	96.320,40 €
.....	51.286,68 €	37.952,14 €	25.643,34 €	18.719,64 €	44.362,98 €	37.952,14 €

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 06/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, και α) την διαγραφή των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και λοιπών καταλογισμών με αρ.,,και/5.8.2017 οικονομικών ετών 2009-2011 λόγω παραγραφής, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης, β) Την τροποποίηση των πρόσθετων φόρων των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος με αρ.και/5.8.2017 οικονομικών ετών 2012-2013 εφαρμόζοντας το επεικότερο καθεστώς του ν.4509/2017, γ) την ακύρωση της κρίσης ότι η προσφεύγουσα ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας για το φορολογικό έτος 2014 και δ) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά και την επικύρωση των με αρ./5.8.17,/5.8.17 και/5.8.17 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου πολυτελούς διαβίωσης οικ. έτους 2013, εισοδήματος οικ. έτους 2014 και εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της προσφεύγουσας:

Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ημερομηνία Πράξης	Είδος Φόρου	Διαχειριστική ή Φορολογική Περίοδος	Διαφορά Φορολογητέας Βάσης βάσει της παρούσης	Ποσό Διαφοράς Φόρου απόφασης	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ Ν. 4509/2017 ή Ν.2523/97	Εισφορά Αλληλεγγύης + Πολυτελούς διαβίωσης απόφασης	Σύνολο	Παρατηρήσεις
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2008						Ακύρωση λόγω παραγραφής
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009						Ακύρωση λόγω παραγραφής
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009 (εκτ.εισφορά)						Ακύρωση λόγω παραγραφής

..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010						Ακύρωση λόγω παραγραφ ής
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010 (ειδ.εισ φ.αλλ/γ γυης)						Ακύρωση λόγω παραγραφ ής
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2011	269.717,63	110.292,93	95.403,38	4.869,63	210.565,94	Τροποποίη ση προσθέτων φόρων πράξης
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2012	272.073,46	111.353,06	96.320,40	3.908,16	211.581,62	Τροποποίη ση προσθέτων φόρων πράξης
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2012 (πολ.δια βιωσης)	3.468,33		0,00	128,33	128,33	Επικύρωση πράξης
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	262.514,89	51.286,68	37.952,14	2.784,56	92.023,38	Επικύρωση πράξης
..... ...	5.8.2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	264.727,73	87.309,94	50.471,83 €	13.633,74	151.415,51	Επικύρωση πράξης
		ΣΥΝΟΛΑ		1.072.502,04	360.242,61	280.147,75	25.324,42	665.714,78	

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, η 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.