



Αριθμός απόφασης: 4544

Ημερομηνία: 04-09-2017



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

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 24/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των:

1)με **Α.Φ.Μ**σύμφωνα με τις δηλώσεις του και με τα στοιχεία Μητρώου της φορολογικής διοίκησης μονίμου κατοίκου Χαϊδαρίου Αττικής ΤΚ 12461, επί της οδού, κατά την ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου

Γουίνδσορ , Οντάριο, Καναδά, οδός) με αριθμό διαβατηρίου
εκδοθέντος από τις Καναδικές Αρχές την 17/6/2011,

2) με **ΑΦΜ** σύμφωνα με τις δηλώσεις της και με τα στοιχεία
Μητρώου της φορολογικής διοίκησης μονίμου κατοίκου Χαϊδαρίου Αττικής ΤΚ
12461, επί της οδού, κατά την ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου
Γουίνδσορ, Οντάριο, Καναδά, οδός με αριθμό διαβατηρίου
εκδοθέντος από τις Καναδικές Αρχές την 16/4/2015

3) με **ΑΦΜ** κατοίκου Χαϊδαρίου Αττικής οδός Τ.Κ.12 461 με
ΑΔΤ, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Α. Πράξεις εκδοθείσες την 28-02-2017 για τον

- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Οικ. έτους 2005, με ποσό καταλογισθέντος φόρου 81.021,26€ ,
πρόσθετου φόρου 93.256,25€ και σύνολο 170.969,79€
- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Οικ. έτους 2011 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 1338,78€,
πρόσθετου φόρου 1606,54€ και σύνολο 2.945,32€
- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Οικ. έτους 2012, με ποσό καταλογισθέντος φόρου 1522,43€,
πρόσθετου φόρου 1735,57€, εισφοράς αλληλεγγύης 186,33€, πρόσθετης εισφοράς
αλληλεγγύης 212,42€ και σύνολο 3.656,75€
- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής
Εισφοράς Αλληλεγγύης Οικ. έτους 2011 με ποσό καταλογισθείσας εισφοράς
αλληλεγγύης άρθρου 29 παρ. 2 και 30 ν.3986/2011 ποσού 75,00€ , πρόσθετης
εισφοράς αλληλεγγύης 90,00€ και σύνολο 165,00€
- και κάθε άλλης πράξης ή παράλειψης συναφούς προς τις προαναφερόμενες
πράξεις.

Β. Πράξεις εκδοθείσες την 28-02-2017 για την

- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Οικ. έτους 2005 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 8.214,50€,
πρόσθετου φόρου 9857,40€ και σύνολο 18.071,90€
- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Οικ. έτους 2009 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 5697,33€,
πρόσθετου φόρου 6836,80€ και σύνολο 12.534,13€
- Της με Αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Οικ. έτους 2010 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 2545,98€,
πρόσθετου φόρου 3055,18€ και σύνολο 5.601,16€

- Της με Αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2011 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 2077,34€, πρόσθετου φόρου 2492,81€ και σύνολο 4.570,15€
- Της με Αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2012 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 765,78€ πρόσθετου φόρου 872,99€, καταλογισθείσας εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 287,76€, πρόσθετης εισφοράς 328,05€ και σύνολο 2.254,58€
- Της με Αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Οικ. έτους 2011 με ποσό καταλογισθείσας εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 παρ. 2 και 30 ν.3986/2011 ποσού 506,28€, πρόσθετης εισφοράς 607,53€ και σύνολο 1.113,80€
- και κάθε άλλης πράξης ή παράλειψης συναφούς προς τις προαναφερόμενες πράξεις.

5. Των παραπάνω πράξεων εκδοθέντων από την Προϊστάμενη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και των από 28-2-2017 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της ίδιας Υπηρεσίας.

4) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, τηςκαι τηςη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (επίδοση 24-3-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται χωριστά για τους προσφεύγοντεςκαι της συζύγου τουτους οποίους αφορούν οι με αρ./2017 πράξεις κατά των οποίων παραδεκτά στρέφονται και χωριστά για τηντην οποία αφορούν οι με αρ./2017 πράξεις και κατά των οποίων παραδεκτά η στρέφεται. Οι προσφεύγοντες και η σύζυγός τουμη παραδεκτά εστράφησαν κατά των με αρ./2017 πράξεων διότι δεν έχουν έννομο συμφέρον. Αντιστοίχως η μη παραδεκτά εστράφη κατά των με αρ./2017 πράξεων διότι δεν έχει έννομο συμφέρον.

Με την παρούσα εξετάζονται οι λόγοι που προβάλλουν οι προσφεύγοντες και κατά των με αρ./2017 πράξεων της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή τους προβάλλουν τα εξής:

1. Ότι από τα πραγματικά περιστατικά μόνιμης φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή (Καναδά) του και της συζύγου του καταρρίπτεται και ακυρώνεται οίκοθεν ο εν θέματι έλεγχος της Φορολογικής Αρχής ο οποίος διενεργήθηκε για να εξακριβώσει αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 § 3 του Ν.2238/94 συνεπεία εισαγγελικής παραγγελίας {ΚΦΕ Ν.2238/94 άρθρο 48 « Εισόδημα και απόκτηση του» , παράγραφος 3 «...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 προέλευσης της, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση (προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010.

2. Ότι αναφορικά με τη, προκύπτει δυνάμει της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 / Β' παράγραφο 2 κατά την εφαρμογή παρ 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ και παράγραφο 7 η οποία ορίζει ότι «σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, γονική παροχή....πρέπει να ελέγχεται εάν υπήρχε η δυνατότητα από τον παρέχοντα να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος...» η επάρκεια των εισοδημάτων των και της συζύγου του πλέον της 30ετίας τους δίνει τη δυνατότητα να παρέχουν στην οικονομική στήριξη.

Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 132819 ΕΙ 2017/ 4-7-2017 ΕΜΠ έγγραφό τους οι προσφεύγοντες προσκόμισαν συμπληρωματικά έγγραφα και συγκεκριμένα: α) για τον μεταφρασμένο από τον το από 29-5-2017 έγγραφο με αρ. λογαριασμού από τις Φορολογικές Καναδικές Αρχές τιτλοφορούμενο ως «πιστοποίηση κατοίκου Καναδά» φορολογικών ετών 1997-2016 από το οποίο προκύπτει ότι οι Καναδικές θεωρούν τον προσφεύγοντα ως φορολογικό κάτοικο Καναδά στο πλαίσιο της Σύμβασης Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Καναδά για τα φορολογικά έτη 1997 έως 2016. Το έγγραφο πιστοποιείται από την συμβολαιογράφο της επαρχίας του Οντάριο ότι αποτελεί ακριβές αντίγραφο ακριβούς αντιγράφου που παρουσιάστηκε σε αυτήν. Το έγγραφο της συμβολαιογράφου είναι μεταφρασμένο από την δικηγόρο Υπεύθυνη δήλωση του για τα συνολικά εισοδήματά του και περιουσία του σε Ελλάδα και Καναδά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. β) για την μεταφρασμένο από τον το από 29-5-2017 έγγραφο με αρ. λογαριασμού από τις Φορολογικές Καναδικές Αρχές τιτλοφορούμενο ως «πιστοποίηση κατοίκου Καναδά» φορολογικών ετών 1997-2016 από το οποίο προκύπτει ότι οι Καναδικές θεωρούν την προσφεύγουσα ως φορολογικό κάτοικο Καναδά στο πλαίσιο της Σύμβασης Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και

Καναδά για τα φορολογικά έτη 1997 έως 2016. Το έγγραφο πιστοποιείται από την συμβολαιογράφοτης επαρχίας του Οντάριο ότι αποτελεί ακριβές αντίγραφο ακριβούς αντιγράφου που παρουσιάστηκε σε αυτήν. Το έγγραφο της συμβολαιογράφου είναι μεταφρασμένο από την δικηγόρο Υπεύθυνη δήλωση τηςγια τα συνολικά εισοδήματά της και περιουσία της σε Ελλάδα και Καναδά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε πριν το ν. 3943/2011 (31.3.2011) η έννοια της φορολογικής κατοικίας οριζόταν ως «Άρθρο 2, 1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομία.

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').»

Συνεπώς, με βάση το καθεστώς που ίσχυε πριν το ν. 3943/2011 (31.3.2011) η έννοια της φορολογικής κατοικίας ταυτιζόταν με την έννοια της κατοικίας κατά τον Αστικό Κώδικα και συγκεκριμένα τα άρθρα 51 επ. αυτού. Από τις διατάξεις του ΑΚ προβλέπεται ότι α) το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του β) κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες (άρθρο 51), γ) η κατοικία διατηρείται ωσότου αποκτηθεί νέα δ) αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του (άρθρο 53). 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 βιωτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης. Άρα οι κάτοικοι Ελλάδος φορολογούνταν για το παγκόσμιο εισόδημά τους ενώ οι πάντες φορολογούνταν για το εισόδημα που προέκυπτε στην Ελλάδα.

Για το διάστημα έως 31-03-2011 κατοικία τού προσώπου είναι ό τόπος τόν όποιον τούτο διά της πραγματικής του εγκαταστάσεως, κατέστησεν τό σταθερόν κέντρον τών βιωτικών αυτού σχέσεων. Είναι φανερόν, ότι ή κυρία καί μόνιμος

έγκατάστασις τινός εἰς ὠρισμένον τόπον, ἀπόκειται κατ' ἀρχὴν εἰς τὴν ἐλευθέραν τοῦ προσώπου προαίρεσιν. Ἐξαρτάται ἀρα ἡ σύστασις μονίμου κατοικίας ἐκ τῆς θέσεως τοῦ προσώπου νά ἐχῇ εἰς ὠρισμένον τόπον μονίμως τὸ κύριον κέντρον τῆς ἀστικής δράσεώς του, καί ἐκ τῆς πραγματοποιήσεως τῆς θελήσεως αὐτῆς, ἐκ τοῦ σταθεροῦ καί στενοῦ τοῦ προσώπου σύνδεσιν πρὸς τὸν τόπον τῆς πραγματικῆς διαμονῆς του (Εὐκλείδης Πολ. Δικ. παρ. 45 σελ. 5 Οἰκονομίδης-Λιβανός Ἐγχ. παρ. 31, Α. Τούση Γεν. Ἀρχ. σελίς 22 ἐπομ. Γ. Μπαλλή. Γεν. Ἀρχ. σελ. 45 παρ. 14). Ἡ πρόθεσις πρὸς μόνιμον ἐγκατάστασιν δέν εἶναι ἀνάγκη νά δηλοῦται ρητῶς, ἀλλὰ προκύπτει ἀπὸ γεγονότα, ὑποπίπτοντα εἰς τὴν ἀντίληψη τράτων, ἐκ τῶν ὁποίων διαφαίνεται ὅτι τὸ πρόσωπον ἔταξεν ὠρισμένον τόπον ὡς κέντρον τῆς ὑπάρξεώς του, τῶν βιωτικῶν του σχέσεων, τῶν ὑλικῶν καί ἰδανικῶν αὐτοῦ συμφερόντων, τοῦ οικιακοῦ του βίου καί ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ καί τῆς ἐπαγγελματικῆς του ἐγκαταστάσεως. **Ἡ ἐπαγγελματικὴ ἐγκατάστασις, ἀνευ τοῦ οικιακοῦ βίου καὶ τῆς κατοικίας τῆς οἰκογενείας του δέν ἐχει κρίσιμον σημασίαν ὡς πρὸς τὴν κατοικίαν** (Δ. Γιαννακόπουλος Γεν. ἀρχαί σελίς 116). Κατὰ συνέπειαν πότε πρόκειται περὶ κυρίας καί μονίμου ἐγκαταστάσεως εἶναι ζήτημα πραγματικῶν, κρινόμενον κατὰ τὰς περιστάσεις, ἐκτιμώμενας καί κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τῶν συναλλαγῶν. Πάντως διὰ τὴν ἀπόκτησιν ἐκούσιας κατοικίας, ἀπαιτοῦνται δύο προϋποθέσεις α) πραγματικὴ ἐγκατάστασις (CORPUS) καὶ β) θέλησις ὅπως ἔχει τὸ πρόσωπον μονίμως τὸν ἐκλεγέντα τόπον πρὸς ἐγκατάστασίν του (ANIMUS). Τῆς κατοικίας διαστέλλεται ἡ διαμονή, ἥτοι ὁ τόπος ὅπου κάποιος διαμένει πράγματι, ἐστὼ καί προσωρινῶς (Α. Τούση Γεν. Ἀρχ. σελίς 225, 226 ἐπομ.). Ἡ ἐγκατάστασις εἰς τίνα τόπον, εἶναι βεβαίως ἀπλὴ νομικὴ πράξις, ἐκ τῶν ειδικῶν δε, ὡς ἀνωτέρω, συνθηκῶν ἐξαρτάται ἐάν αὕτη συνιστᾷ κατοικίαν ἢ ἀπλὴν διαμονήν. Ἡ κατοικία ἀποδεικνύεται διὰ παντός νομίμου ἀποδεικτικοῦ μέσου καὶ διὰ μαρτύρων. Ἡ ἀπόδειξις ἐξαρτάται ἐκ τῶν κατ' ἰδίαν περιστάσεων τῶν ὁποίων ἡ ἐκτίμησις ἀφίεται εἰς τὰ δικαστήρια τῆς οὐσίας (Α. Τούση Γεν. Ἀρχ. σελ. 227 σημ. 26). Ενδεικτικὰ στοιχεῖα, ἀπὸ τὰ ὅποια προκύπτει ἡ μόνιμη διαμονή στήν Ἑλλάδα μποροῦν νά ἀποτελέσουν: **ἡ οἰκογενεϊκὴ ἐγκατάστασις στήν Ἑλλάδα, ἡ ἀγορὰ ἀκινήτων στήν Ἑλλάδα, ἡ φοίτησις τῶν τέκνων στήν Ἑλλάδα καὶ γενικὰ κάθε στοιχεῖο ἀπὸ τὸ ὅποιο προδίδεται πρόθεσις τοῦ συγκεκριμένου προσώπου-ἁλλοδαποῦ νά καταστήσῃ τὴν Ἑλλάδα ὡς τὸ κέντρο τῶν βιωτικῶν του σχέσεων καί ἐνασχολήσεων.** (σχ.ετ. ἀριθ. πρωτ. 5109/13-7-82 γνωμοδότησις τοῦ Νομικοῦ Συμβούλου τοῦ Υπουργείου Οἰκονομικῶν ἢ ὁποία ἐγένετο ἀποδεκτὴ ἀπὸ τὸν Υπ. Οἰκ. με τὴν ΠΟΛ.175/1982 διαταγή). Ὅσον ἀφορᾷ στήν ἐννοίαν τῆς συνήθους διαμονῆς, ἡ διαμονή τεκμαίρεται ὡς συνήθης, ἐκτός ἐάν ὁ φορολογούμενος ἀποδείξῃ διαφορετικὰ, ἐάν δηλαδὴ προσκομίσει ἀποδεικτικὰ στοιχεῖα ἀπὸ τὰ ὁποία νά προκύπτει ἡ διαμονή του σὲ ἄλλο κράτος.

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.»

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'εξαιρέση 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 υποχρεούνται 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. Οσοι 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, επιπροσθέτως 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.

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.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3824/2010 «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Καναδά για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.», και συγκεκριμένα το άρθρο 4 αυτής προβλέπεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης, ο όρος "κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" σημαίνει

α) κάθε πρόσωπο, το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φόρο σ' αυτό το Κράτος λόγω κατοικίας του, διαμονής του, έδρας διοίκησής του ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης, και

β) το Κράτος αυτό ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή του ή οποιονδήποτε οργανισμό ή όργανο αυτού του Κράτους υποδιαίρεσης ή αρχής.

Όμως, ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό το Κράτος μόνο όσον αφορά εισόδημα από πηγές στο Κράτος αυτό.

2. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση

καθορίζεται ως εξής:

α) Το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους, στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και εάν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων),

β) Εάν το Κράτος, στο οποίο βρίσκεται το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του προσώπου δεν μπορεί να καθορισθεί, ή εάν το πρόσωπο δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, **θα θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους, στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του,**

γ) Εάν το πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θα θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους, του οποίου είναι υπήκοος, και

δ) Εάν το πρόσωπο είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα επιλύουν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, μια εταιρεία είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική της κατάσταση καθορίζεται ως εξής

α) θα θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους, του οποίου είναι υπήκοος, ή

β) εάν δεν είναι υπήκοος κανενός από τα δύο Κράτη, θα θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής της διοίκησης.

4. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο ή μία εταιρεία είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα προσπαθούν με αμοιβαία συμφωνία να επιλύουν το ζήτημα και να προσδιορίζουν τον τρόπο της εφαρμογής της Σύμβασης στο πρόσωπο αυτό. Σε περίπτωση απουσίας τέτοιας συμφωνίας, το πρόσωπο αυτό δεν θα μπορεί να αξιώσει οποιαδήποτε φορολογική ελάφρυνση ή απαλλαγή που προβλέπεται από τη Σύμβαση.»

Σύμφωνα με το άρθρο 14 της σύμβασης «1. Το εισόδημα που αποκτά φυσικό πρόσωπο, το οποίο είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, σε σχέση με επαγγελματικές ή άλλες δραστηριότητες μη εξαρτημένου χαρακτήρα,

φορολογείται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός εάν τα φυσικό πρόσωπο έχει τακτικά στη διάθεσή του καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για το σκοπό παροχής των υπηρεσιών. Εάν το φυσικό πρόσωπο έχει ή είχε τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο κατά το μέρος αυτού, το οποίο αποδίδεται σ' αυτήν την καθορισμένη βάση. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, όταν ένα φυσικό πρόσωπο είναι παρόν σ' αυτό το άλλο Κράτος για το σκοπό της παροχής τέτοιων υπηρεσιών για περίοδο ή περιόδους που υπερβαίνουν αθροιστικά τις 183 ημέρες σε κάθε δωδεκάμηνη περίοδο, η οποία αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος, το φυσικό πρόσωπο θα θεωρείται ότι έχει τακτικά στη διάθεσή του καθορισμένη βάση στο άλλο Κράτος και το εισόδημα που αποκτάται από τις υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται σ' αυτό το άλλο Κράτος, θα θεωρείται ότι αποδίδονται σ' αυτήν την καθορισμένη βάση.

2. Ο όρος "επαγγελματικές υπηρεσίες" περιλαμβάνει ειδικότερα μη εξαρτημένες επιστημονικές, λογοτεχνικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή παιδαγωγικές δραστηριότητες, καθώς και τις μη εξαρτημένες δραστηριότητες ιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων κα λογιστών.»

Επειδή οι προσφεύγοντεςγια όλα τα ελεγχόμενα έτη , αφενός δηλώνουν ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αφετέρου δηλώνουν ιδιοκατοίκηση 12 μήνες στην Ελλάδα κύριας κατοικίας 3^{ου} ορόφου 110 τμ Επί της οδούστο Χαϊδάρι Αττικής, δεύτερη εξοχική κατοικία 50τμ στη θέση Καλό Νερό , έχουν σημαντική ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα και εισοδήματα από μισθώματα και επιβατικά αυτοκίνητα: το με αρ. κυκλ.από το οικ. έτος 2001 έως και το οικ. έτος 2013 και το με αρ. κυκλ.από το οικ. έτος 2003 έως και το οικ. έτος 2013, ενώ ολαμβάνει κύρια σύνταξη από την Ελλάδα από οικ. έτος 2012, συνεπώς βάσει των διατάξεων των άρθρων 2 και 61 του ν.2238/1994 και των άρθρων 4 & 14 της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Καναδά, δηλώνουν και έχουν μόνιμη κατοικία, οικογενειακούς δεσμούς (κόρη και εγγονή) και σημαντική περιουσία και εισόδημα στην Ελλάδα και θεωρούνται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας για όλα τα ελεγχόμενα έτη. Συνεπώς και το εισόδημά τους από ελευθέρια επαγγέλματα μεταξύ αυτού και το εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 φορολογείται στην Ελλάδα. Πρέπει να σημειωθεί ότι η διατήρηση επιχείρησης και μάλιστα υπό τον εταιρικό τύπο της Ε.Π.Ε. (LTD) στον Καναδά και η υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και στον Καναδά ως φορολογικοί κάτοικοι Καναδά από τον προσφεύγοντακαι την προσφεύγουσαδεν τους καθιστά φορολογικούς κατοίκους Καναδά, άνευ περαιτέρω απόδειξης για τον χρόνο πραγματικής διαμονής στα δύο κράτη ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πρόθεση των προσφευγόντων να

καταστήσουν ή να διατηρήσουν τον Καναδά ως το κέντρο των βιοτικών τους σχέσεων και ενασχολήσεων σε καθένα από τα ελεγχόμενα έτη. Το βάρος της απόδειξης – ανατροπής της ήδη δηλωμένης κατοικίας τους στην ημεδαπή φέρουν οι προσφεύγοντες οι οποίοι κανένα στοιχείο δεν προσκόμισαν που να αναιρεί τα δηλωθέντα με την αρχική τους δήλωση (κύρια και δευτερεύουσα κατοικία). Επιπλέον η φορολογική Αρχή του Καναδά, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων που οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν έδωσε σχετική βεβαίωση ότι οι προσφεύγοντες **δήλωναν ως φορολογική τους κατοικία τον Καναδά. Επιπροσθέτως, η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας έχει εν προκειμένω ισχύ για τα εισοδήματα συγκεκριμένης πηγής από 1-1-2011 και αφορά τα εισοδήματα κτηθέντα** από πηγές Καναδά μέσω μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 7) ή καθορισμένης βάσης (άρθρο 14) στον Καναδά. Σύνδεση για τις υπό κρίση καταθέσεις ετών 2011 και επομένων με εισοδήματα συγκεκριμένης πηγής ή / και χώρα προέλευσης δεν προέκυψε.

Περαιτέρω , βάσει των αναφερομένων στις σελ. 26-29 της από 28-2-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορ. Εισοδήματος του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι για την δικαιολόγηση των καταθέσεων χωρίς αιτιολογία με μετρητά λογαριασμών που συμμετέχουν οι προσφεύγοντες, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα δηλωθέντα ποσά ενοικίων ως εξής:

«Επί των ανωτέρω ισχυρισμών, αναφορικά με τα ποσά των τραπεζικών λογαριασμών τους τα οποία αφορούν έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων, ο έλεγχος συμπλήρωσε τον παρακάτω πίνακα με τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Δ.Φ.Ε.) των ελεγχόμενων:

Ακαθάριστα ποσά από εκμίσθωση ακινήτων βάση δηλώσεων ανά χρήση			
Χρήση	Υπόχρεος	Σύζυγος	Σύνολο
2000 (δρχ)	5.874.728 δρχ	5.874.728 δρχ	11.749.456 δρχ
2001 (δρχ)	5.945.488 δρχ	5.945.488 δρχ	11.890.976 δρχ
2002	19.046,33 €	19.046,33 €	38.092,66 €
2003	20.387,06 €	20.387,06 €	40.774,12 €
2004	21.630,76 €	21.630,76 €	43.261,52 €
2005	21.719,75 €	21.719,75 €	43.439,50 €
2006	21.100,20 €	21.100,20 €	42.200,40 €
2007	21.377,75 €	21.377,75 €	42.755,50 €
2008	21.936,25 €	21.936,25 €	43.872,50 €
2009	22.326,00 €	22.326,00 €	44.652,00 €
2010	16.054,50 €	16.054,50 €	32.109,00 €
2011	12.350,00 €	12.350,00 €	24.700,00 €

2012	5.490,00 €	5.490,00 €	10.980,00 €
-------------	------------	------------	--------------------

Εν συνεχεία, από αντιπαραβολή των δεδομένων του παραπάνω πίνακα με τις πιστώσεις προς αιτιολόγηση, παρατηρώντας την περιοδικότητα και το ύψος τους τα οποία συνάδουν και αιτιολογούνται κατά κανόνα από τα βάσει δηλώσεών τους εισπραττόμενα ενοίκια δεχόμαστε πιστώσεις ως προερχόμενες από αυτά όπως εμφανίζονται στον ακόλουθο πίνακα, αφού αναφέρουμε επιπρόσθετα ότι η συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς την χρήση 2005 και 2006 έχει εισοδήματα αθροιστικά από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 12.879,98 € και 22.007,68 € τα οποία και επικαλείται...»

Ο έλεγχος έκανε δεκτά τα ποσά των ενοικίων του παραπάνω πίνακα για την δικαιολόγηση των ποσών όπως αυτά προκύπτουν από τον πίνακα που ακολουθεί:

Ι. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΑΠΟΔΕΙΧΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΚΑΙ Η ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48§3 Ν.2238/1994

ΕΘΝΙΚΗΤΡΑΠΕΖΑ										
A/A	ΑΡΙΘΜ ΟΣ ΛΟΓ/ΣΜ ΟΥ	ΚΩΔ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΔΟΧΗ/ ΑΠΟΡΡΙΨΗ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/1994
1		010	22-10-2001	4.623,69	4.623,69	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν την εν λόγω πίστωση, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2001.	Αποδοχή	0,00
3		010	23-08-2004	5.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το	Αποδοχή	0,00
8		010	30-11-2004	4.000,00	9.000,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων		

								του 2004.		
9		010	21-01-2005	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2005.	Αποδοχή	0,00
10	..... ..... .....	010	14-02-2005	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
11	..... ..... .....	010	18-03-2005	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
12	..... ..... .....	010	22-08-2005	2.850,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
13	..... ..... .....	010	19-09-2005	5.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
14	..... ..... .....	010	30-09-2005	1.077,44		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
15	..... ..... .....	010	06-10-2005	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
16	..... ..... .....	010	19-10-2005	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
17	..... ..... .....	010	11-11-2005	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
18	..... ..... .....	010	21-11-2005	2.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
19	..... .....	010	13-12-2005	6.000,00	39.427,44	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			

										
20		010	27-01-2006	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2006.	Αποδοχή	0,00
21	..... ..... .....	010	10-02-2006	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
22	..... ..... .....	010	16-03-2006	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
23	..... ..... .....	010	26-04-2006	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
24	..... ..... .....	010	12-10-2006	5.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
25	..... ..... .....	010	17-10-2006	2.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
26	..... ..... .....	010	14-11-2006	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
27		010	27-12-2006	4.000,00	29.500,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2007.	Αποδοχή	0,00
28	..... ..... .....	010	18-01-2007	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
29	..... ..... .....	010	06-03-2007	5.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
30		010	18-04-2007	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			

										
31	..... ..... .....	010	10-05-2007	2.950,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
32	..... ..... .....	010	07-09-2007	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
33	..... ..... .....	010	18-10-2007	2.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
34	..... ..... .....	010	14-11-2007	2.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
35		010	24-12-2007	2.000,00	23.450,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2008.	Αποδοχή	0,00
36	..... ..... .....	010	16-01-2008	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
37	..... ..... .....	010	15-02-2008	1.077,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
38	..... ..... .....	010	15-02-2008	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
39	..... ..... .....	010	20-03-2008	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
40		010	16-04-2008	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
41		010	15-05-2008	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			

										
42	..... ..... .....	010	17-10-2008	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
43	..... ..... .....	010	10-11-2008	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
44	..... ..... .....	010	11-12-2008	4.260,00	27.837,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
45	..... ..... .....	010	12-01-2009	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
46	..... ..... .....	010	12-02-2009	3.600,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
47	..... ..... .....	010	19-03-2009	3.600,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
48	..... ..... .....	010	14-04-2009	2.800,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
49	..... ..... .....	010	11-05-2009	2.800,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
50	..... ..... .....	013	01-07-2009	1.158,50		EUR	.....			
51	..... ..... .....	013	31-08-2009	1.160,00		EUR	.....			
52	..... .....	010	05-10-2009	4.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2009.								Αποδοχή	0,00	

										
53	..... ..... .....	010	17-11-2009	2.000,00	24.118,50	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
54	..... ..... .....	010	11-01-2010	2.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
56	..... ..... .....	010	22-02-2010	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
57	..... ..... .....	010	16-03-2010	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
58	..... ..... .....	072	19-03-2010	1.199,61		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2010.	Αποδοχή	0,00
59	..... ..... .....	010	16-04-2010	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
60	..... ..... .....	010	12-05-2010	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
61	..... ..... .....	010	15-10-2010	5.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
62	..... ..... .....	010	15-11-2010	3.000,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
63	..... ..... .....	010	17-12-2010	3.000,00	26.699,61	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
64	..... .....	010	19-01-2011	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Τα δηλωθέντα ενοίκια βάσει της Δ.Φ.Ε. των	Αποδοχή	0,00

	.....							ελεγχόμενων του αντίστοιχου έτους, υπερβαίνουν το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων, συνεπώς ο έλεγχος αποδέχεται ότι το ποσό αυτό είναι μέρος των ενοικίων του 2011.		
65	..... ..... .....	010	21-02-2011	3.500,00		EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
66	..... ..... .....	010	08-04-2011	3.000,00	10.000,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ			
ΣΥΝΟΛΟ				194.656,24						

Εν συνεχεία προσδιόρισε την φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 από καταθέσεις των οποίων η πηγή δεν προσδιορίζεται και δεν προέρχονται από καταθέσεις ενοικίων, καθώς στην αιτιολογία προκύπτει ότι αφορούν κατάθεση επιταγών, κλπ, βάσει του πίνακα που ακολουθεί:

II. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΧΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΚΑΙ Η ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48§3 Ν.2238/1994

ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ									
A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΚΩΔ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΝΟΜΙ-ΣΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΔΟΧΗ/ ΑΠΟΡΡΙΨΗ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/1994
2		030	04-08-2004	12.467,27		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	12.467,27
4		010	27-09-2004	31.623,06		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ / ΑΠΟ ΑΛΛΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	Δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	31.623,06

5	.....	010	01-11-2004	159.664,09		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ / ΑΠΟ ΑΛΛΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	Δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	159.664,09
6	.....	011	02-11-2004	3.000,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Στην εν λόγω κίνηση η τράπεζα έχει καταχωρήσει κωδικό συναλλαγής '011-ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ', για την οποία δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	3.000,00
7	.....	011	02-11-2004	18.000,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Στην εν λόγω κίνηση η τράπεζα έχει καταχωρήσει κωδικό συναλλαγής '011-ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ', για την οποία δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	18.000,00
55	.....	113	21-01-2010	7.500,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Στην εν λόγω κίνηση η τράπεζα έχει καταχωρήσει κωδικό συναλλαγής '113-ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ', για την οποία δεν προσκόμισαν κανένα	Απόρριψη	7.500,00

							παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.		
67	.....	426	27-07-2011	4.990,00	EUR	.....	Δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	4.990,00
68	.....	011	23-09-2011	4.990,00	EUR	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	Στην εν λόγω κίνηση η τράπεζα έχει καταχωρήσει κωδικό συναλλαγής '011-ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ', για την οποία δεν προσκόμισαν κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων.	Απόρριψη	4.990,00
ΣΥΝΟΛΟ				242.234,42				ΣΥΝΟΛΟ	242.234,42

Οι προσφεύγοντεςμε την ενδικοφανή προσφυγή τους δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο που να αιτιολογούν τις ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ καταθέσεις, ισχυριζόμενοι ότι προέρχονται από φορολογημένα μισθώματα στην Ελλάδα και εισοδήματα ήδη Φορολογηθέντα από τις Καναδικές Αρχές που εμβάστηκαν στην Ελλάδα από τους Καναδικούς τους λογαριασμούς και από μέρος των χρημάτων και επιταγών που εισήγαγαν στην Ελλάδα κατά την διάρκεια των ταξιδιών τους.

Επειδή στην με αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 Εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: «8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.» Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα στην 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 ελλείπει 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 (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 χώρο του Conseil d'Etat)].»

Επειδή εν προκειμένω, τα καταλογισθέντα ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας ποσά, αφορούν την κατάθεση επιταγών και μεταφορές κατόπιν εντολών, οι οποίες δεν μπορούν να συνδεθούν χωρίς της προσκόμιση του σώματος της επιταγής και για τις μεταφορές, του δικαιούχου του λογαριασμού προέλευσης, με τις ήδη δηλωμένες και φορολογημένες πηγές εισοδήματος των προσφευγόντων ούτε ότι προκύπτει ότι το εισόδημα αυτό δεν έχει προκύψει στη Ελλάδα, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων προκύπτει αναπόδεικτος και πρέπει να απορριφθεί. Επιπλέον λεκτέο είναι ότι για το εισόδημα από 1-1-2011 (που τέθηκε σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.3824/2010 σε ισχύ η σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Καναδά) δεν αποδείχθη ότι οι καταθέσεις αυτές προέρχονται από πηγή εισοδήματος για την οποία ΔΕΝ είχε δικαίωμα φορολόγησης το έτος που προέκυψε η Ελλάδα.

Οι καταθέσεις αυτές μερίστηκαν στους συνδικαιούχους των λογαριασμών (από τα ποσά για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, κατανεμήθηκαν αναλογικά μεταξύ των συνδικαιούχων πλην του λογαριασμού με αριθ. της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος που δεν επιμερίσθηκε στον (υιό των ελεγχόμενων) ο οποίος δεν διαθέτει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, τα ποσά που αναλογούν στην ελεγχόμενη σύζυγό) και προέκυψε η κατ' έτος συνολική προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων όπως προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ Η ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΤΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/1994			
ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ

	ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	<u>ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ</u> <u>ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ</u>	<u>ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ</u> <u>ΣΥΖΥΓΟ ΤΟΥ ΚΑΙ</u> <u>ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ</u>
2000	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2001	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2002	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2003	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2004	224.754,42 €	108.877,21 €	86.832,05 €
2005	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2006	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2007	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2008	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2009	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2010	7.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
2011	9.980,00 €	3.326,67 €	3.326,67 €
2012	0,00 €	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	242.234,42 €	114.703,88 €	92.658,72 €

Επειδή στην συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής κανένα άλλο δικαιολογητικό ή στοιχείο δεν προσκομίστηκε.

Για τους λόγους αυτούς,

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 24/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής ως προς τους προβαλλόμενους λόγους και καταλογισμό που αφορά τον με Α.Φ.Μκαι την με ΑΦΜγια όλους τους προβαλλόμενους λόγους και ποσά κατά το μέρος που αφορούν τις με αρ με αρ. /2017 πράξεις.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με Α.Φ.Μκαι με βάση την παρούσα:

Επικυρώνονται οι παρακάτω πράξεις και ποσά της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- Η με Αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2005, με ποσό καταλογισθέντος φόρου 81.021,26€ , πρόσθετου φόρου 93.256,25€ και σύνολο 170.969,79€
- Η με Αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2011 με ποσό καταλογισθέντος φόρου 1338,78€, πρόσθετου φόρου 1606,54€ και σύνολο 2.945,32€
- Η με Αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2012, με ποσό καταλογισθέντος φόρου 1522,43€, πρόσθετου φόρου 1735,57€, εισφοράς αλληλεγγύης 186,33€, πρόσθετης εισφοράς αλληλεγγύης 212,42€ και σύνολο 3.656,75€
- Η με Αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Οικ. έτους 2011 με ποσό καταλογισθείσας εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 παρ. 2 και 30 ν.3986/2011 ποσού 75,00€ , πρόσθετης εισφοράς αλληλεγγύης 90,00€ και σύνολο 165,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ 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.