



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **24/04/2017**

Αριθμός απόφασης: **2620**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χολαργού, κατοίκου Αγίας Παρασκευής Αττικής, οδός, και της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χολαργού, κατοίκου Αγίας Παρασκευής Αττικής, οδός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσης/14.7.2016 και αριθμό ειδοποίησης/22.11.2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

με αριθμό δήλωσης/14.7.2016 και αριθμό ειδοποίησης/22.11.2016, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 30.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/14.7.2016 και αριθμό ειδοποίησης/22.11.2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 6.082,03 € και σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 5.996,78 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 339,44 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.336,22 €, κατόπιν προσθήκης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών στα δηλωθέντα εισοδήματά τους και συγκεκριμένα κατόπιν απόρριψης, κατά τους ισχυρισμούς τους, δύο ποσών μειωτικών της εν λόγω διαφοράς, ήτοι ποσού εμβάσματος εξωτερικού και ποσού από τη λίστα γάμου τους.

Η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους ζητούν την τροποποίηση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά τρόπο ώστε, αντί να προκύπτει συνολικό χρεωστικό ποσό ύψους 12.418,25 €, να προκύψει πιστωτικό ποσό ύψους 458,88 €, κατόπιν αποδοχής, προς μείωση της διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, των ως άνω δύο ποσών. Προβάλλουν δε, συνοπτικά, ότι:

1.) Η απόρριψη του ποσού της λίστας γάμου έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της ισότητας,

ενώ ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω, ειδικά ως προς την απόρριψη του εμβάσματος εξωτερικού, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

2.) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.

3.) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

4.) Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας και της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος).

5.) Αντίθεση στο άρθρο 1 ΠΠΠ ΕΣΔΑ.

6.) Έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016): «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 και 2 εδ. α' και β' περ. στ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) [...]. στ) **Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1033/2013 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων: «13. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου - δώρα γάμου, ο ισχυρισμός αυτός, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και το βάρος της απόδειξης το φέρει ο δικαιούχος του εμβάσματος προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι, ενώ σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1033/2013 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου περί εμβάσματος που έχει αποσταλεί στο εξωτερικό, είναι δυνατή η κάλυψη αυτού με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου, για να γίνει δε δεκτή η κάλυψη αυτή πρέπει το σχετικό ποσό να έχει δηλωθεί, αφού κατά νόμον δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί κάλυψη τεκμηρίων με αδήλωτα εισοδήματα, η πρόβλεψη αυτή κατά παράβαση της αρχής της ισότητας δεν εφαρμόζεται και για κάλυψη τεκμηρίων, παρότι το τελευταίο συνιστά παρεμφερή περίπτωση, εξάλλου δε το ποσό που συγκεντρώνεται από λίστα γάμου συνιστά πραγματικό, υπαρκτό εισόδημα, το οποίο, υπό την προϋπόθεση ότι δηλωθεί και φορολογηθεί ως εισόδημα, θα πρέπει να μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίων από τη στιγμή που κατά τα ανωτέρω μπορεί να χρησιμοποιηθεί για δικαιολόγηση άλλων ποσών, όπως το έμβασμα στο εξωτερικό, συνεπώς η μη αποδοχή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της συμπληρωματικής δήλωσης που υπέβαλαν για το υπό κρίση ποσό των 12.000 € που προέρχεται από τη λίστα γάμου τους συνιστά άνιση μεταχείριση, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι από κανένα σημείο της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1033/2013 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων

Εσόδων δεν προκύπτει ότι τα ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου συνιστούν εισοδήματα (που, για να γίνουν δεκτά προς κάλυψη εμβάσματος που έχει αποσταλεί στο εξωτερικό, θα πρέπει να έχουν συμπεριληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος), όπως εσφαλμένα υπολαμβάνουν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, αλλά αντιθέτως συνιστούν ποσά δωρεάς ή γονικής παροχής (κατά περίπτωση), η οικεία φορολογική δήλωση για τα ποσά αυτά (δηλαδή η δήλωση φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής και όχι φόρου εισοδήματος), που κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 εδ. α' και β' περ. στ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, πρέπει επί τέτοιου είδους ποσών να υποβληθεί, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη (αφαιρετικά/μειωτικά) προς περιορισμό (μείωση) της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά το άρθρο 30 παρ. 1 ν. 4172/2013, θα πρέπει κατά νόμον (άρθρο 34 παρ. 2 εδ. β' περ. στ' ν. 4172/2013) να έχει υποβληθεί **μέχρι τη λήξη του έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η δαπάνη**, προς κάλυψη της οποίας γίνεται επίκληση των εν λόγω ποσών. Συνεπώς, αφού στην υπό κρίση περίπτωση δεν υποβλήθηκε τέτοια δήλωση (φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής) μέχρι τη λήξη του έτους 2015, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η δαπάνη απόκτησης του υπό κρίση διαμερίσματος από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα, προς κάλυψη της οποίας (δαπάνης) επικαλούνται το υπό κρίση ποσό των 12.000 € που προέρχεται από τη λίστα γάμου τους, το εν λόγω ποσό δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη (αφαιρετικά/μειωτικά) προς περιορισμό (μείωση) της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος εκάστου κατά το άρθρο 30 παρ. 1 ν. 4172/2013. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο, πέμπτο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4172/2013: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1-3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. 3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του

φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης [...] κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο [...]. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. [...]. β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'. γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής: αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ, ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά [...]. Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητα του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα [...] κατά ποσοστό ως εξής: αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη. ββ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. [...]. θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογουμένου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 9 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «Για τη χρήση κατοικίας κατά τον υπολογισμό της αξίας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου (φόρος μεταβίβασης, κληρονομιών, ακίνητης περιουσίας, ΤΑΠ, **προσδιορισμός τεκμηρίου διαβίωσης**) για όλους τους χώρους τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και στους εσωτερικούς εξώστες, και τις σοφίτες, εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50%.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 περ. γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) [...]. β) [...]. γ) Αγορά [...] ακινήτων [...]. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 περ. β' και 2 εδ. α'-γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) [...], β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή **εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του**

δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) **Εισαγωγή συναλλάγματος [...], εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:** αα) [...]. ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους. γγ) **Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. [...]. ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. [...]. στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. [...]. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, των διατάξεων του άρθρου 34 ν. 4172/2013: «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την

εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με α) [...]. β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. γ) [...]. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και **τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία**. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. **Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος**. Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι **και οποιοδήποτε άλλο έσοδο** που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) **λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία**. Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή αναγνωρίζονται εφόσον έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση. [...]. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο. γ) [...]. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωποίηση του και η χώρα προέλευσης. Όταν ως δικαιούχος του ποσού που εισάγεται εμφανίζεται άλλο πρόσωπο από τον αγοραστή του συναλλάγματος, η βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την αλλοδαπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον δικαιούχο του ποσού. Αν η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων γίνει χωρίς ευρωποίηση μπορεί να ευρωποιηθεί μεταγενέστερα και να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κατά το οποίο έγινε η ευρωποίηση. Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για χρηματικά κεφάλαια σε ευρώ. Επίσης, **όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωποίησή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης**. [...]. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό για τα πρόσωπα: α) [...], γ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και τα επικαλούμενα χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό προέρχονται από καταθέσεις στο όνομά

τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε 1 χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς τα χρηματικά κεφάλαια αυτά να έχουν επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 32 ή 34 (δηλαδή έχει ληφθεί υπόψη προκειμένου να κριθεί εάν θα φορολογηθεί με βάση τη συνολική τεκμαρτή δαπάνη). Επισημαίνεται ότι διευκρινίσεις σχετικά με ειδικότερα θέματα της περίπτωσης αυτής έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ. 1106/2014 και ΠΟΛ. 1228/2014 οι οποίες δεν θίγονται. ε) [...]. στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου ΙΙ παρ. 1 εδ. α' περ. η' εδ. α' ν.δ. 2732/1953 (Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου, ΣΑΔΦ-Ηνωμένο Βασίλειο), όπως ίσχυε μέχρι την επιστροφή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα (Ιανουάριος 2011): «*Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου: (α) [...]. (η) Ο όρος «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος», υποδηλούν οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν μέχρι την επιστροφή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα (Ιανουάριος 2011): «*Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε μέχρι την επιστροφή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα (Ιανουάριος 2011), διάταξη η οποία βρίσκεται στο Τρίτο Κεφάλαιο του Πρώτου Βιβλίου του Αστικού Κώδικα υπό τον τίτλο «Φυσικό πρόσωπο»: «*Το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016): «*Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της*

φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: **α)** φωτοαντίγραφο του από 21.7.2016 ειδοποιητηρίου εισερχομένου εμβάσματος της Τράπεζας Πειραιώς αναφορικά με το υπό κρίση έμβασμα εξωτερικού των 22.500,00 λιρών Αγγλίας (=30.774,15 €), **β)** φωτοαντίγραφο της από 01.03.2000 βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης περί απόδοσης στον προσφεύγοντα ΑΦΜ, **γ)** φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ./ΑΣ 1789/2.11.2010 πιστοποιητικού μόνιμου κατοίκου εξωτερικού του Γενικού Προξένου της Ελλάδας στο Λονδίνο, **δ)** φωτοαντίγραφο της από 26.6.2016 βεβαίωσης της HM Revenue & Customs στην αγγλική γλώσσα (χωρίς επισημείωση της Χάγης και χωρίς επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα), **ε)** φωτοαντίγραφο της από 12.5.2014 υπεύθυνης δήλωσης του προσφεύγοντος ότι δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2009-2010, γιατί, εξ όσων γνωρίζει, δεν ήταν φορολογούμενος Ελλάδα και δεν είχε καθόλου (0 €) εισόδημα εντός Ελλάδας ούτε καμία οικονομική δραστηριότητα, **στ)** φωτοαντίγραφα των Income Tax Return for Single and Joint Filers With No Dependents 2003, Income Tax Return for Single and Joint Filers With No Dependents 2004 και Income Tax Return for Single and Joint Filers With No Dependents 2005 και των Wage and Tax Statement 2003 (Copy C For EMPLOYEE'S RECORDS), Wage and Tax Statement 2004 (Copy C For EMPLOYEE'S RECORDS) και Wage and Tax Statement 2005 (Copy C For EMPLOYEE'S RECORDS) της Department of the Treasury – Internal Revenue Service, **ζ)** φωτοαντίγραφα των P60 End of Year Certificate (2005-06), P60 End of Year Certificate 2006-07, P60 End of Year Certificate 2007-08, P60 End of Year Certificate 2008-09, P60 End of Year Certificate 2009-10 και P60 End of Year Certificate Tax year to 5 April 2011 της HM Revenue & Customs.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι, ενώ ο ίδιος συγκεντρώνει τις προβλεπόμενες από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 εδ. β' περ. δ' εδ. β' υποπερ. γγ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, προϋποθέσεις και αποδεικνύει τη συνδρομή τους με τα προσκομιζόμενα από 21.7.2016 ειδοποιητήριο εισερχομένου εμβάσματος της Τράπεζας Πειραιώς και υπ' αριθμ. πρωτ./ΑΣ 1789/2.11.2010 πιστοποιητικό μόνιμου κατοίκου εξωτερικού, η Φορολογική Διοίκηση κατά παράβαση της επιβεβλημένης από το Σύνταγμα στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων (γραμματική ερμηνεία, πρβλ. άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος) προσθέτει στις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις πέραν από αυτές που προβλέπει ο νόμος και συγκεκριμένα την προϋπόθεση της προηγούμενης δήλωσης της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό, συνεπώς κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και άρα μη νομίμως απορρίφθηκε το σχετικό ποσό του εισαχθέντος εμβάσματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **α)** Ο προσφεύγων προς απόδειξη της εισαγωγής συναλλάγματος προσκομίζει φωτοαντίγραφο του από 21.7.2016 ειδοποιητηρίου εισερχομένου εμβάσματος της Τράπεζας Πειραιώς αναφορικά με το υπό κρίση έμβασμα εξωτερικού των 22.500,00 λιρών Αγγλίας (=30.774,15 €), από το οποίο προκύπτει ότι η εισαγωγή και η ευρωποίηση του συναλλάγματος έγινε στις 29.4.2015, δεν επικαλείται όμως και

πολύ περισσότερο δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό μέσο, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή και η ευρωπαϊοποίηση του συναλλάγματος έγινε **πριν από την αγορά του υπό κρίση ακινήτου** από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα. Η προϋπόθεση αυτή μπορεί μεν να μην αναφέρεται ρητά στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013, προκύπτει όμως σαφώς από τη λειτουργία του τρόπου προσδιορισμού του συνολικού εισοδήματος βάσει αντικειμενικών δαπανών (η ρητή δε μνεία της στην προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων γίνεται απλώς διευκρινιστικά), στο πλαίσιο της οποίας (λειτουργίας), για να θεωρηθεί ότι ένα χρηματικό ποσό **καλύπτει** ή έστω **περιορίζει** τη διαφορά μεταξύ του προκύπτοντος βάσει των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (εν προκειμένω, βάσει της δαπάνης απόκτησης του υπό κρίση ακινήτου από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα) εισοδήματος και του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος, θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι ο φορολογούμενος μπορούσε να κάνει ελεύθερα χρήση του εν λόγω χρηματικού ποσού **πριν** την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, εν προκειμένω πριν την αγορά του ακινήτου στην Ελλάδα, κάτι που στην περίπτωση της εισαγωγής συναλλάγματος συμβαίνει, όταν το συνάλλαγμα έχει εισαχθεί στην Ελλάδα και ευρωπαϊοποιηθεί πριν την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, αφού, ήδη από εννοιολογικής (γραμματικής) άποψης, **κάλυψη ή περιορισμός** της προκύπτουσας από αγορά περιουσιακού στοιχείου διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και δηλωθέντος εισοδήματος **είναι νοητή/νοητός μόνο αν** το χρησιμοποιούμενο προς κάλυψη/περιορισμό της διαφοράς αυτής χρηματικό ποσό **προϋφίσταται της πραγματοποίησης της δαπάνης (της αγοράς)**. Επειδή εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι η εισαγωγή και η ευρωπαϊοποίηση του υπό κρίση συναλλάγματος έγινε πριν από την αγορά του υπό κρίση ακινήτου, ο ισχυρισμός του ότι συγκεντρώνει όλες τις προβλεπόμενες από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 εδ. β' περ. δ' εδ. β' υποπερ. γγ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, προϋποθέσεις είναι απορριπτέες ως ουσία αβάσιμος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το ως άνω (υπό α)) εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. **β)** Όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, όλες οι περιπτώσεις των αναφερόμενων στις διατάξεις αυτές χρηματικών ποσών, τα οποία υποχρεούνται να λάβει υπόψη η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της προστιθέμενης στο φορολογητέο εισόδημα διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος, αποτελούν ποσά που είτε δεν αποτελούν καν εισόδημα (δεν εμπίπτουν καν στην έννοια του εισοδήματος και συνεπώς δεν υπόκεινται καν σε φόρο εισοδήματος, βρίσκονται δηλαδή, με άλλα λόγια, εκτός του συστήματος της φορολογίας εισοδήματος) είτε αποτελούν εισόδημα που υπόκειται μεν σε φόρο εισοδήματος, αλλά είτε έχει φορολογηθεί (με τις γενικές διατάξεις ή κατ' ειδικό τρόπο) είτε απαλλάσσεται κατά νόμον του φόρου εισοδήματος. Η προϋπόθεση αυτή συνεπώς (του να μην αποτελούν δηλαδή καν εισόδημα τα επικαλούμενα από το φορολογούμενο χρηματικά ποσά ή να αποτελούν μεν εισόδημα και να υπόκεινται ως εκ τούτου σε φόρο εισοδήματος, αλλά είτε να έχουν φορολογηθεί (με τις γενικές διατάξεις ή κατ' ειδικό τρόπο) είτε να απαλλάσσονται κατά νόμον του φόρου εισοδήματος) αποτελεί **κοινή προϋπόθεση όλων των αναφερόμενων στο άρθρο 34 παρ. 2 ν. 4172/2013 περιπτώσεων** (με την έννοια ότι, όταν γίνεται επίκληση από ένα φορολογούμενο ενός χρηματικού

ποσού επ' ωφελεία του για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, εν προκειμένω προς μείωση της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος, το ποσό αυτό, επειδή ακριβώς πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς σκοπούς, θα πρέπει και να ιδωθεί (αξιολογηθεί) υπό το πρίσμα της φορολογίας / φορολογικής νομοθεσίας, συνεπώς ένα τέτοιο ποσό μπορεί να είναι μόνο ένα ποσό που είτε δεν υπόκειται σε φορολογία είτε υπόκειται σε φορολογία και έχει φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις ή έχει φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο ή απαλλάχθηκε της φορολογίας βάσει ειδικής διάταξης νόμου), η συνδρομή της δε ως τέτοιας (κοινής προϋπόθεσης) **θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση** χρηματικού ποσού που επικαλείται ο φορολογούμενος προς περιορισμό (μείωση) της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος (κάτι που προκύπτει σαφώς και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων), **επομένως και στην περίπτωση της εισαγωγής συναλλάγματος (όπως εν προκειμένω)**, έστω κι αν στην περίπτωση αυτή δεν αναφέρεται (προβλέπεται) ρητά η προϋπόθεση αυτή. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δε δήλωσε στη Φορολογική Διοίκηση, όπως ο ίδιος δηλώνει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και όπως προκύπτει και από το αρχείο της Υπηρεσίας μας (της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό, κάτι που δεν αποκλείει μεν, όπως ορθά ισχυρίζεται ο προσφεύγων, την εφαρμογή των προπαρατεθεισών εφαρμοστέων διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 2 εδ. β' περ. δ' εδ. β' υποπερ. γγ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, ως μη προβλεπόμενης της υποχρέωσης δήλωσης της μεταβολής αυτής από την εν λόγω διάταξη ως προϋπόθεσης για την εφαρμογή της, πλην όμως **ισοδυναμεί με ηθελημένη (εκούσια) μη τροποποίηση της αρχικής** υπ' αριθμ./1.3.2000 **δικής του δήλωσης**, δυνάμει της οποίας του αποδόθηκε ελληνικός ΑΦΜ, **ότι είναι κάτοικος Ελλάδας** (όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της από 01.03.2000 βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης περί απόδοσης στον προσφεύγοντα ΑΦΜ, στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων κατοικεί στη Μυτιλήνη, οδός), **και συνεπώς** (κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι την επιστροφή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα (Ιανουάριος 2011)) **και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας**, με την έννοια ότι **ήταν και εξακολούθησε και εξακολουθεί να είναι υποκείμενος σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του**, παρότι από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ./ΑΣ 1789/2.11.2010 πιστοποιητικού μόνιμου κατοίκου εξωτερικού του Γενικού Προξένου της Ελλάδας στο Λονδίνο (το οποίο όμως εκδόθηκε με σκοπό την εξέταση της δυνατότητας υπαγωγής του προσφεύγοντος στις διατάξεις του ν. 3421/2005 «Στρατολογία των Ελλήνων και άλλες διατάξεις») προκύπτει σαφώς ότι ο προσφεύγων από 19.8.1998 μέχρι και 02.11.2010 είχε την κύρια και μόνιμη εγκατάστασή του και συνεπώς την κατοικία του (κατ' άρθρο 51 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε μέχρι την επιστροφή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα (Ιανουάριος 2011)) στην αλλοδαπή, από δε το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της από 26.6.2016 βεβαίωσης της HM Revenue & Customs στην αγγλική γλώσσα προκύπτει σαφώς (όχι όμως κατά την έννοια της πλήρους απόδειξης, αφού δεν έχει τεθεί η επισημείωση της Χάγης ούτε έχει συναφθεί επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα του εγγράφου) ότι η HM Revenue & Customs βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων κατά το χρονικό διάστημα από 01.10.2005 έως 31.10.2010

ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου. Υπό αυτό το πρίσμα, ο προσφεύγων, προκειμένου να χρησιμοποιήσει το υπό κρίση έμβασμα εξωτερικού για σκοπούς μείωσης της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος, έπρεπε κατά τα ανωτέρω να το είχε συμπεριλάβει στα δηλωθέντα, με τις υποβληθείσες στην Ελλάδα δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος, εισοδήματά του, προκειμένου να υπαχθεί σε φορολογία στην Ελλάδα βάσει των εκάστοτε εφαρμοστέων διατάξεων της ελληνικής νομοθεσίας φορολογίας εισοδήματος (με την έννοια της φορολόγησης στην Ελλάδα του παγκόσμιου εισοδήματός του), και δεν αρκεί η τυχόν απόδειξη της φορολόγησής του στην αλλοδαπή, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του ισχυρισμού του ότι η προηγούμενη δήλωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή δεν προβλέπεται από καμία διάταξη, αφού η μη δήλωση της μεταβολής αυτής συνεπάγεται τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός του στην Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένου συνεπώς και του υπό κρίση συναλλάγματος εξωτερικού, προκειμένου αυτό, κατ' ορθή θεώρηση (ερμηνεία), κατά τα ανωτέρω, των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013, να μπορεί χρησιμοποιηθεί προς κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και δηλωθέντος εισοδήματος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το ως άνω (υπό (β)) εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένων των κριθέντων στην αμέσως προηγούμενη σκέψη, παρέλκει η εξέταση του πέμπτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ότι σ' ένα σύστημα τεκμηρίων, με τη λειτουργία που αυτά επιτελούν, και λόγω του βάρους απόδειξης που πέφτει στο φορολογούμενο, η πρόβλεψη προϋποθέσεων πέραν αυτών που ορίζει το γράμμα της διάταξης οδηγεί σε ανελαστικότητα του τεκμηρίου κατά προφανή παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αφού, όπως προεκτέθηκε, δεν τίθεται ζήτημα πρόβλεψης προϋποθέσεων πέραν αυτών που ορίζει το γράμμα των προπαρατεθεισών εφαρμοστέων εν προκειμένω διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016): «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι, ακόμη κι αν θεωρηθεί ότι θα έπρεπε κατά νόμον να είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού, η παράλειψή του αυτή είναι δικαιολογημένη και θα πρέπει να του συγχωρεθεί λόγω της εμπιστοσύνης που έδειξε στη Φορολογική Διοίκηση, η οποία δεν τον ενημέρωσε τα προηγούμενα χρόνια, σε καμία από τις φορές που συναλλάχθηκε μαζί της, για την

υποχρέωσή του να δηλώσει τη μεταβολή της κατοικίας του, διαφορετικά παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, η οποία παραβιάζεται επίσης και ως προς το ότι η απόρριψη του εμβάσματος, που αποδεικνύεται από το νόμιμο παραστατικό, αφορά δηλαδή σε πραγματικό εισόδημά του και όχι διαφυγούσα φορολογητέα ύλη, για λόγο καθαρά τυπικό, συνιστά ιδιαιτέρως δυσμενή συνέπεια για τον ίδιο, η οποία δε δικαιολογείται από το σκοπό των διατάξεων περί τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος που είναι η σύλληψη διαφυγούσας φορολογητέας ύλης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **Πρώτον**, η αρχή της αναλογικότητας έχει περιεχόμενο άλλο από τη συγχώρεση παράλειψης, ακόμα και δικαιολογημένης, ενός φορολογουμένου να τηρήσει προβλεπόμενη από τη φορολογική νομοθεσία υποχρέωσή του, και συγκεκριμένα αναλύεται α) στην καταλληλότητα ενός μέσου να επιτύχει ένα νόμιμο σκοπό, β) στην αναγκαιότητα της χρησιμοποίησης αποκλειστικά του μέσου αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού ως του ηπιότερου μέσου από όλα τα κατάλληλα και γ) στην απαίτηση κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση του μέσου αυτού και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του η ωφέλεια να βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από τη βλάβη. Εξάλλου, **δεύτερον**, από τη στιγμή που ο προσφεύγων θεωρούνταν κατά τα ανωτέρω φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και συνεπώς έπρεπε να είχε συμπεριλάβει στα δηλωθέντα, με τις υποβληθείσες στην Ελλάδα δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος, εισοδήματά του το εισόδημα, στο οποίο αφορά το υπό κρίση έμβασμα, προκειμένου να υπαχθεί σε φορολογία στην Ελλάδα βάσει των εκάστοτε εφαρμοστέων διατάξεων της ελληνικής νομοθεσίας φορολογίας εισοδήματος (με την έννοια της φορολόγησης στην Ελλάδα του παγκόσμιου εισοδήματός του), με την παράλειψή του να το συμπεριλάβει στα δηλωθέντα στην Ελλάδα εισοδήματά του απέκρυψε φορολογητέα στην Ελλάδα ύλη και συνεπώς η δυσμενής συνέπεια της μη λήψης του υπόψη (απόρριψής του) για σκοπούς κάλυψης της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και δηλωθέντος εισοδήματος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά δυσανάλογα (υπερβολικά) δυσμενή συνέπεια για τον προσφεύγοντα, πολλώ δε μάλλον που η μη λήψη υπόψη του εν λόγω υπό κρίση χρηματικού ποσού για τους σκοπούς αυτούς δε συνιστά, κατ' ακριβολογία, μέσο προς επίτευξη νόμιμου σκοπού, αλλά συνέπεια της μη τήρησης προβλεπόμενης από το νόμο προϋπόθεσης, που, κατά τα προεκτεθέντα κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει από την ορθή θεώρηση (ερμηνεία) των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, και συγκεκριμένα της κοινής, κατά τα ανωτέρω, προϋπόθεσης όλων των αναφερόμενων στο άρθρο 34 παρ. 2 ν. 4172/2013 περιπτώσεων του είτε να μην αποτελούν καν εισόδημα τα επικαλούμενα από το φορολογούμενο χρηματικά ποσά είτε να αποτελούν μεν εισόδημα και να υπόκεινται ως εκ τούτου σε φόρο εισοδήματος, αλλά είτε να έχουν φορολογηθεί (με τις γενικές διατάξεις ή κατ' ειδικό τρόπο) είτε να απαλλάσσονται κατά νόμον του φόρου εισοδήματος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο

κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, όπως κρίθηκε προσφάτως (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 20 της απόφασης), «κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015). **Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, 1742/2013) **και είναι μαχητά** (βλ. λ.χ. ΣτΕ 1742/2013, 1841/2015 επταμ., 1973/2015), ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας. **Τα ανωτέρω τεκμήρια μπορούν να αφορούν και σε δαπάνες διαβίωσης, σε δαπάνες κατοχής και χρήσης ακινήτων ή κινητών ή σε δαπάνες κτήσης περιουσιακών στοιχείων, από τις οποίες τεκμαίρεται αντίστοιχο αναλωθέν εισόδημα (ή άλλο κεφάλαιο). Τέτοιες δαπάνες, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου πραγματικού εισοδήματος, είναι επίσης πραγματικές, έστω κι αν η φύση και το ύψος τους καθορίζονται με νόμιμα τεκμήρια, που πληρούν τους προαναφερόμενους όρους, όπως είναι, κατ' αρχήν, τα τεκμήρια που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ και του άρθρου 17 περιπτ. γ του ΚΦΕ (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2565/2015)...**»

Επειδή, με την προαναφερθείσα κρίση της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας αποκρυσταλλώθηκε και αποσαφηνίστηκε περαιτέρω η υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως είχε αποτυπωθεί (ομόφωνα) στην υπ' αριθμ. 1841/2015 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος (σκέψη 3 της απόφασης), σύμφωνα με την οποία «...κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.». Όπως συνάγεται από την εν λόγω διάταξη, με την οποία καθορίζονται περιοριστικά τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές) ως μαρτυρούντα φοροδοτική ικανότητα, **ναι μεν ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο.**». Η κρίση αυτή της υπ' αριθμ. 1841/2015 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας επαναλήφθηκε αυτολεξεί

(ομόφωνα) στην υπ' αριθμ. 1973/2015 απόφαση (5μ.) του ίδιου δικαστηρίου (σκέψη 4 της απόφασης).

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι, ακόμη κι αν θεωρηθεί ότι θα έπρεπε κατά νόμον να είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού, η τυπική αυτή παράλειψή του οδηγεί σε φορολόγησή του βάσει τεκμηρίου που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και άρα δεν αντικατοπτρίζει την αληθή φοροδοτική του ικανότητα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί είναι συνταγματικά ανεκτό, από τη σκοπιά των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος το ότι το συνολικό φορολογητέο εισόδημα μπορεί να συνίσταται, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα **με την προσθήκη της διαφοράς αντικειμενικών δαπανών ή και μόνο στην προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών**, ενόψει των ως άνω κριθέντων με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 884/2016 (7μ.), 1841/2015 (7μ.) και 1973/2015 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με αποτέλεσμα να είναι απορριπτέος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προκύπτουσα φορολόγησή του βάσει τεκμηρίου δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και άρα δεν αντικατοπτρίζει την αληθινή του φορολογική ικανότητα, αφού, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του αυτό, από τη φορολόγηση του δηλωθέντος εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2015 με την προσθήκη της διαφοράς αντικειμενικών δαπανών (και συγκεκριμένα της προκύπτουσας από την αγορά του υπό κρίση ακινήτου διαφοράς, στο βαθμό που δεν καλύπτεται ή έστω δε μειώνεται περαιτέρω με χρηματικά ποσά που προβλέπονται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013 ή οποιοδήποτε άλλο μη αναφερόμενο στο νόμο έσοδο, του οποίου αποδεικνύεται η είσπραξη, η φορολόγηση ή η απαλλαγή από τη φορολογία, σύμφωνα και με τα διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων) προκύπτει ότι φορολογήθηκε βάσει της αληθινής, κατά τις προπαρατεθείσες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, φοροδοτικής του ικανότητας. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016): «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016): *«Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.»*

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ουδέποτε εξεδόθη, εξ όσων γνωρίζει, πράξη, ούτε του επεδόθη έγγραφο, που να αναφέρει την αιτιολογία απόρριψης του εμβάσματος, ώστε να είναι σε θέση να γνωρίζει αν πράγματι η αιτιολογία της απόρριψης ήταν ότι δεν είχε δηλώσει ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού, κάτι που α) είναι αντίθετο στο άρθρο 17 παρ. 1 ν. 2690/1999, σύμφωνα με το οποίο όλες οι ατομικές διοικητικές πράξεις πρέπει να έχουν αιτιολογία, και β) δυσχεραίνει την άμυνά του, διότι εικάζει το λόγο απόρριψης του εμβάσματος που καλείται να αντικρούσει (αφού κατά τα λοιπά το γράμμα του νόμου τον καλύπτει), με αποτέλεσμα η άμυνά του να κινδυνεύει να είναι ελλιπής. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του προσκομιζόμενου αντιγράφου της (22.12.2016), οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ, εκδίδονται βάσει στοιχείων που έχουν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση (εν προκειμένω, βάσει των στοιχείων που παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα με την υπ' αριθμ./14.7.2016 δήλωσή τους ΦΕφπ) ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση **αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ αποτελεί, πέρα από τα δεδομένα που περιέχει η ίδια, και η ως άνω υποβληθείσα υπ' αριθμ./14.7.2016 δήλωση ΦΕφπ** της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, η οποία κατ' ορθή ερμηνεία του νόμου, **συνοδεύει τη σχετική πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ ως αιτιολογία της**. Από τη σύγκριση του προσκομιζόμενου αντιγράφου της εν λόγω δήλωσης ΦΕφπ στη μορφή που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα (δηλαδή στη μορφή που είχε πριν την προσκόμιση από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. των απαιτούμενων δικαιολογητικών, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάρισή της) και του αντιγράφου της στην οριστικοποιημένη μορφή της (που αποτελεί στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης από το ηλεκτρονικό αρχείο της Φορολογικής Διοίκησης), βάσει της οποίας εκκαθαρίστηκε και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει σαφώς ότι δεν έχει γίνει δεκτό το συμπληρωμένο στο προσκομιζόμενο αντίγραφο της δήλωσης ΦΕφπ στον κωδικό της 781 («Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργανισμών κλπ.») ποσό ύψους 32.532,86 € (το οποίο αποτελεί το άθροισμα δύο ποσών που αναφέρει στο «ΙΣΤΟΡΙΚΟ» της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων, ήτοι του ποσού του εμβάσματος που εισήγαγε από τη Μεγάλη Βρετανία εντός του υπό κρίση έτους 2015 ύψους 30.774,15 € και του ποσού ύψους 1.758,71 € από αλλαγή συναλλάγματος επίσης εντός του 2015) και για το λόγο αυτό έχει διαγραφεί από το αντίγραφο της δήλωσης στην οριστικοποιημένη μορφή

της, βάσει της οποίας έγινε η εκκαθάριση (τηρήθηκε επομένως και η απαίτηση της διάταξης του άρθρου 32 παρ. 3 ν. 4174/2013). Η διαφορά δε των αντικειμενικών δαπανών που προστίθεται στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος προκύπτει ως εξής:

A. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία κατ' άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' ν. 4172/2013 α) υπολογισμός για κύριους χώρους: τα πρώτα 80 τ.μ. με 40 €/τ.μ. ΠΛΕΟΝ τα επόμενα 18 τ.μ. με 65 €/τ.μ. ΜΕΙΟΝ [ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 24 παρ. 9 ν. 4178/2013, δεδομένου ότι από τα 98 τ.μ. των κύριων χώρων της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος τα 13 τ.μ. φαίνονται ως «τακτοποιημένα» με τις διατάξεις του ν. 4178/2013 (προκύπτει ως εξής: ποσό της ως άνω υπολογισθείσας αντικειμενικής δαπάνης (τεκμηρίου) που αντιστοιχεί στα «τακτοποιημένα» με τις διατάξεις του ν. 4178/2013 τ.μ. κύριων χώρων ΕΠΙ μειωτικός συντελεστής 50% κατ' εφαρμογή του άρθρου 24 παρ. 9 ν. 4178/2013)] ποσό ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης για τους κύριους χώρους της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ΠΛΕΟΝ β) υπολογισμός για βοηθητικούς χώρους: 40 €/τ.μ. ποσό ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης για τους βοηθητικούς χώρους της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος Ποσό ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης για την ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ΕΠΙ 6 μήνες ιδιοκατοίκησης ΕΠΙ 50% (επιμερισμός της ως άνω υπολογισθείσας αντικειμενικής δαπάνης για την ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντα στον προσφεύγοντα) ΠΛΕΟΝ B. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες κατ' άρθρο 31 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013	(80 τ.μ. x 40,00 €) + (18 τ.μ. x 65,00 €) = <u>4.370,00 €</u> - [4.370,00 € x (13 τ.μ. / 98 τ.μ.) = 579,69 € x 50%] = <u>289,85 €</u> = <u>4.080,15 €</u> + [(36 τ.μ. x 40,00 €) = <u>1.440,00 €</u>] = <u>5.520,15 €</u> x 6 / 12 = <u>2.760,08 €</u> x 50%] = <u>1.380,04 €</u> + <u>740,00 €</u>
---	---

ΠΛΕΟΝ	+
Γ. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. κατ' άρθρο 31 παρ. 1 περ. γ' ν. 4172/2013	
α) για τα αυτοκίνητα μέχρι 1.200 κ.ε., 4.000 €	[4.000,00 €
β) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.200 κ.ε. προστίθενται 600 € / 100 κ.ε.	+ 600,00 € = <u>4.600,00 €</u>
ΕΠΙ 50% (μείωση λόγω παλαιότητας άνω των 10 ετών από το έτος πρώτης κυκλοφορίας στην Ελλάδα (2005))	x 50%] = <u>2.300,00 €</u>
ΠΛΕΟΝ	+
Δ. Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου κατ' άρθρο 31 παρ. 1 περ. θ' ν. 4172/2013	
5.000 € για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα	[5.000,00 €
ΕΠΙ 50% (επιμερισμός της ελάχιστης ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος στον προσφεύγοντα)	x 50%] = <u>2.500,00 €</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	= <u>6.920,04 €</u>
ΠΛΕΟΝ	+
Ε. Δαπάνη αγοράς ακινήτου	<u>92.553,46 €</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	= <u>99.473,50 €</u>
ΜΕΙΟΝ	-
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	28.224,60 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΕΚΜΑΡΤΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	= <u>71.248,90 €</u>
ΜΕΙΟΝ	-
Επικαλούμενη ανάλωση κεφαλαίου	54.780,33 €
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	= <u>16.468,57 €</u>

Ο λόγος απόρριψης του ποσού του εμβάσματος από τη Μεγάλη Βρετανία (δεδομένου ότι για την απόρριψη του ποσού ύψους 1.758,71 € από αλλαγή συναλλάγματος ο προσφεύγων δεν προβάλλει αντιρρήσεις, αφού, όπως αναφέρει ρητά στο τέλος του «ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ» της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, «Για τα ποσά από την αλλαγή συναλλάγματος (σε μετρητά) συντάσσομαι») συνίσταται προφανώς στη **μη επάρκεια των προαναφερθέντων προσκομιζόμενων δικαιολογητικών**, μη επάρκεια που, περαιτέρω, προφανώς συνίσταται στη μη απόδειξη του γεγονότος ότι η εισαγωγή και η ευρωποίηση του σχετικού συναλλάγματος έγινε πριν από την αγορά του υπό κρίση ακινήτου από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα

(προϋπόθεση που, όπως προαναφέρθηκε, προκύπτει σαφώς από τη λειτουργία του τρόπου προσδιορισμού του συνολικού εισοδήματος βάσει αντικειμενικών δαπανών) ή/και του γεγονότος ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί στην Ελλάδα (προϋπόθεση που, όπως προαναφέρθηκε, προκύπτει από την ορθή θεώρηση (ερμηνεία), κατά τα ανωτέρω (κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013), κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **ο λόγος δε της απόρριψης γνωστοποιήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στον προσφεύγοντα**, αφού όπως αναφέρει ο ίδιος προς το τέλος του «ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ» της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά την εξέταση των δικαιολογητικών του «...το έμβασμα, με ενημέρωσαν ότι θα απορριφθεί, γιατί, παρ' ότι προσκόμισα τόσο το σχετικό παραστατικό, όσο και το πιστοποιητικό μόνιμου κατοίκου εξωτερικού, **δεν είχα δηλώσει ότι ήμουν κάτοικος εξωτερικού.**» Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων μπορούσε να γνωρίζει την αιτιολογία απόρριψης του υπό κρίση εμβάσματος, κυρίως όμως ότι **γνώριζε** την αιτιολογία της απόρριψης (και συνεπώς μη αληθώς ισχυρίζεται ότι εικάζει το λόγο απόρριψης του εμβάσματος που καλείται να αντικρούσει), επομένως δεν τίθεται ζήτημα δυσχέρασης της άμυνάς του κατά της προσβαλλόμενης πράξης ή κίνδυνου να είναι η άμυνά του ελλιπής ούτε πολύ περισσότερο μη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, αφού κατά τα προεκτεθέντα αυτή συνοδεύεται από την αιτιολογία της, που είναι, πέρα από τα δεδομένα που περιέχει η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη, και η ως άνω υποβληθείσα υπ' αριθμ./14.7.2016 δήλωση ΦΕΦΠ της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 30.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσης/14.7.2016 και αριθμό ειδοποίησης/22.11.2016 **και την επικύρωση** της ως άνω πράξης.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2015 συνολικού ποσού 12.418,25 €.

Φορολογικό έτος 2015:

Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2015: 12.418,25 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσης/14.7.2016 και αριθμό ειδοποίησης/22.11.2016.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.