



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

20/03/2017

Αριθμός απόφασης:

2095

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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 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 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/18-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή, του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός (.....) αρ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα του άρθρου 8 του Κ.Φ.Δ. την, του κατοίκου, οδός , με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμ./09-09-2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001** (χρήση από 01-01-2000 έως 31-12-2000) του προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.). και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./09-09-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Φόρου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001** (χρήση από 01-01-2000 έως 31-12-2000) του

προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/18-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αρ./09-09-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Φόρου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001** (χρήση από 01-01-2000 έως 31-12-2000) του προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.973,85 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 31.168,62 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 57.142,46 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2000 έως και 1/1-31/12/2012, κατόπιν της με αριθμό/12-05-2016 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε. μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013 με αξιοποίηση των δεδομένων του cd που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμό ΑΒΜ:/2013 παραγγελία του , στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχο σε λογαριασμούς του πατέρα του , **διαπιστώθηκε** βάσει της από 09-09-2016 Έκθεσης Ελέγχου των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και , προσαύξηση της περιουσίας στις χρήσεις 2000 έως και 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον πατέρα του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ..... στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2000 έως 31/12/2012, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε. μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ,με αξιοποίηση των δεδομένων του cd που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμό ΑΒΜ:/2013 παραγγελία του έγγρ./11-05-2015 .

Από την επεξεργασία του προαναφερθέντος cd διαπιστώθηκε ότι οι λογαριασμοί του είναι κοινοί και συνδικαιούχος είναι μεταξύ των άλλων και ο προσφεύγων

Από τον περαιτέρω έλεγχο και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονταν στον ψηφιακό δίσκο (cd), με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα τον , την αποβίωσασα σύζυγό του καθώς και τα τρία παιδιά τους, και , προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2000 - 31/12/2012. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών τους και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα από τα δεδομένα των ψηφιακών δίσκων, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα του προσφεύγοντος, η

φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **09-09-2016** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας** στον προσφεύγοντα μετά από τον επιμερισμό των ποσών ανάλογα με τους συδικοιούχους των λογαριασμών, καθώς και αποκρυβέντα ποσά εισοδήματος από ακίνητα, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου, συνολικά ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικ. έτος	Συνολικές πιστώσεις σε €	Άθροισμα από μη δηλωθέν ποσό στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	Εισόδημα 48§3 σε € που αντιστοιχεί στον	Άθροισμα από μη δηλωθέν ποσό στη ΔΦΕ που αντιστοιχεί στον
2001	385.579,34 €	0	63.551,89 €	0,00 €
2002	3.381.515,98 €	764,88 €	651.118,31 €	191,22 €
2003	11.091,97 €	180,18 €	2.218,39 €	45,05 €
2004	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2005	6.000,00 €	539,58 €	1.200,00 €	134,90 €
2006	9.348,91 €	1.816,31 €	1.869,78 €	454,08 €
2007	51.430,06 €	1.800,00 €	10.286,01 €	450,00 €
2008	1.030.431,88 €	872,29 €	250.435,34 €	218,07 €
2009	131.984,34 €	1.693,96 €	32.996,09 €	423,49 €
2010	839.272,22 €	1.894,93 €	209.818,06 €	473,73 €
2011	1.032.946,24 €	19.332,75 €	258.236,56 €	4.833,19 €
2012	1.224.380,14 €	1.462,50 €	298.595,04 €	365,63 €
2013	2.029.647,00 €	2.757,72 €	507.411,75 €	689,43 €
Άθροισμα	10.133.628,08 €	33.115,10 €	2.287.737,21 €	8.278,78 €

Επιπλέον με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου και τον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στο οικον. έτος 2008 υπολογίστηκε έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, στο οικον. έτος 2010 υπολογίστηκε έκτακτη εισφορά του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 και στο οικον. έτος 2013, υπολογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επί του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν.3986/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης που αφορά το οικ. έτος 2001 (χρήση από 01-01-2000 έως 31-12-2000) προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

A. ΕΠΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 51 ΑΚ, βάσει των οποίων αναγνωρίστηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΙΒ' η φορολογική του κατοικία στην, χωρίς να εκφέρει αιτιολογημένη κρίση και να θεμελιώσει φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.

Είναι μόνιμος κάτοικοςαπό την γέννησή του μέχρι σήμερα (Σχετ. 1), πόλη στην οποία ζει με την οικογένειά του .

Αποκλειστική πηγή των εισοδημάτων του στην Ελλάδα συνιστούν τα ενοίκια από την εκμίσθωση

ακινήτου στη γενέτειρα πόλη του πατέρα του , τη , την κυριότητα του οποίου μεταβίβασε σε αυτόν και τα αδέρφια του, κατά ποσοστό 25% έκαστος, δυνάμει του υπ' αριθ. /10-06-1999 συμβολαίου γονικής παροχής.

Αιτία του διενεργηθέντος στο πρόσωπό του ελέγχου αποτέλεσε αποκλειστικά και μόνο το γεγονός ότι εμφανίζεται ως συνδικαιούχος μαζί με τα αδέρφια του και την αποβιώσασα πλέον μητέρα του, σε οικογενειακούς τραπεζικούς λογαριασμούς με πρώτο δικαιούχο τον πατέρα του (ΑΦΜ - ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού), μόνιμο κάτοικο από το έτος 1958.

Παρά το γεγονός ότι είναι φορολογικός κάτοικος , συμφώνως με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.2238/1994 καθώς και του άρθρου 51 ΑΚ, δεδομένου ότι το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών του συμφερόντων ήταν και εξακολουθεί μέχρι σήμερα να είναι στην , το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραθέτοντας τις διαπιστώσεις που αφορούν στον πατέρα του , χωρίς να εκφέρει αιτιολογημένη κρίση περί της φορολογικής του κατοικίας, κατά παράβαση των διατάξεων 28§1, 34 και 64 του ν.4174/2013.

Β. ΕΠΙ ΤΗΣ ΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΜΕΛΛΕΙΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

1. Η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χωρίς να διενεργήσει ουσιαστικό έλεγχο στο πρόσωπό του, κατά παράβαση των άρθρων 28§1, 34 και 64 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989.

2. Ο επιμερισμός της διαπιστωθείσας, κατά τη φορολογική Αρχή, προσαύξησης περιουσίας, παραβιάζει την αρχή της προσωπικότητας του φόρου (άρθρα 4§5 και 78§1 του Συντάγματος και άρθρα 28, 30 και 34 του ν.4174/2013).

Αποκλειστική αιτία του διενεργηθέντος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ελέγχου και της επακόλουθης έκδοσης της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, ήταν το γεγονός ότι εμφανίζεται ως συνδικαιούχος σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό, με λοιπούς συνδικαιούχους, τον πατέρα, τα δύο αδέρφια και την μητέρα του.

3. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994, ως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, είτε αυτοτελώς είτε σε συνδυασμό με τα άρθρα 1 και 2 του ν.2238/1994.

Για τις ελεγχόμενες πιστώσεις, δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 που επικαλείται ο έλεγχος, αφού ούτε κάτοικος Ελλάδας είναι, ούτε αυτά τα χρηματικά ποσά προέρχονται από την άσκηση οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητάς του στην Ελλάδα, ώστε να τίθεται ζήτημα «προσαύξησης περιουσίας» από πηγή Ελλάδος.

4. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994, ως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, είτε αυτοτελώς είτε σε συνδυασμό με τα άρθρα 15-19 του ν.2238/1994.

α) Με την απλή μεταφορά χρηματικού ποσού από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε κάποιον άλλο, μεταξύ ίδιων δικαιούχων, είναι αδύνατον να επέλθει οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, αφού η περιουσία των συνδικαιούχων πριν και μετά την μεταφορά παραμένει ακριβώς ίδια.

β) Η προέλευση των ελεγχόμενων ποσών δεν είναι άγνωστη. Πρόκειται για πιστώσεις που συνίστανται (α) σε **αποδόσεις προθεσμιακών καταθέσεων** και κυριότερα επενδυτικών προϊόντων (εξαγορά αμοιβαίων κεφαλαίων), για τις οποίες προκύπτει ο χρόνος αγοράς τους και ο λογαριασμός χρέωσης, καθώς και (β) σε **ποσά προερχόμενα από την εταιρεία** , η οποία ιδρύθηκε το 1977

και στην οποία ο πατέρας του παραμένει μέχρι και σήμερα βασικός μέτοχος με ποσοστό 95% και στην οποία δεν έχει καμία συμμετοχή **(Σχετ. 11)**.

5. Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στο άρθρο 3§1 του ν.2238/1994 (αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων), σε συνδυασμό με το άρθρο 15§3 του ν.3888/2010) καθώς και στην απόφαση του ΣτΕ 884/2016

Και αν υποτεθεί ότι υπήρξε προσαύξηση περιουσίας που δεν δικαιολογείται (κάτι που βέβαια δεν συντρέχει) αυτή έχει επέλθει σε διαφορετικές χρήσεις από αυτές στις οποίες αποδίδεται η πραγματοποίησή της από τη φορολογική Αρχή, ειδικά τόσο στην περίπτωση των αμοιβαίων κεφαλαίων όσο και στις διατραπεζικές μεταφορές χρηματικών ποσών από όλους λογαριασμούς όπως εμφανίζονται στον σχετικούς πίνακες στις σελ. 66 και 75-76 της έκθεσης Ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι 31-12-2009, έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, κύριου ή πρόσθετου (άρθρο 84§1 του ν.2238/1994). Συνεπώς η οποιαδήποτε ακόμη και ως θεωρούμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία επαύξηση της περιουσίας, δεν μπορεί να φορολογηθεί εφόσον ανάγεται στις χρήσεις προγενέστερες του 2009.

6. Η φορολογική Αρχή προέβη σε παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης, κατά παράβαση του άρθρου 145 παρ.1 του ΚΔΔ αλλά και των κριθέντων με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016.

Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης από την πλευρά της φορολογικής Αρχής της αιτιολόγησης του αρνητικού γεγονότος ότι η προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίζει, κατόπιν επιμερισμού των ελεγχόμενων πιστώσεων στους οικογενειακούς κοινούς λογαριασμούς, δεν προέκυψε από προσωπικά του εισοδήματα.

7. Η φορολογική Αρχή προέβη στην επιβολή φόρου εισοδήματος στηριζόμενη στην αντισυνταγματική, ήτοι κατά παράβαση του άρθρου 78§1 του Συντάγματος τεθείσα, διάταξη του άρθρου 15§3 του ν.3888/2010

8. Η αναδρομική εφαρμογή της ρύθμισης του άρθρου 15§3 του ν.3888/2010 αντίκειται τόσο στο άρθρο 20 του ν.3888/2010 όσο και στο άρθρο 78§2 του Συντάγματος (αρχή της μη αναδρομικής επιβολής φόρου)

Γ. ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ «ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ»

Γ.1. Πιστώσεις από την εταιρεία συμφερόντων του πατέρα του , με έδρα στην

Επί των πιστώσεων, συνολικά για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, **1.314.961,41 δολαρίων**, που αφορούν σε χρηματικά ποσά προερχόμενα από την εταιρεία συμφερόντων του **(Σχετ. 23)** , με έδρα στην και ειδικότερα ως προς τη διαπιστωθείσα στο πρόσωπο του, από τη φορολογική Αρχή «προσαύξηση περιουσίας», συνολικού ποσού **62.587,62 ευρώ στη χρήση 2000**, η οποία οδήγησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι η εταιρεία έχει την έδρα της στην , κατά τα όσα γίνονται δεκτά από τον έλεγχο, **όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αποδέχεται και δεν αμφισβητεί (α)** την ύπαρξη και δραστηριοποίηση της εταιρείας στην επομένως και την πηγή/πρόελευση των χρηματικών ποσών που μεταφέρθηκαν από τους εν λόγω τραπεζικούς εταιρικούς λογαριασμούς,

(β) το γεγονός ότι είναι μέτοχος κατά ποσοστό 95% ο πατέρας του , και κατά 5% ο μεγαλύτερος αδερφός του , όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα ενώπιον του ελέγχου εταιρικά έγγραφα (Σχετ. 11).

Επομένως, **ελλείπει της μετοχικής ιδιότητας από την οποία θα απέρρεαν στο πρόσωπό του σχετικά δικαιώματα** (ενδεικτικά, δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη, στη λήψη αποφάσεων, δικαίωμα πληροφόρησης των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας, αλλά και της φορολόγησης ή της απαλλαγής των κερδών της στην) αλλά και υποχρεώσεις, **δεν υποχρεούται και σε κάθε περίπτωση δεν δύναται να δικαιολογήσει τις ανωτέρω πιστώσεις**

Γ.2. Μεταφορές χρηματικών ποσών.

Επί των πιστώσεων οι οποίες αφορούν κατά κύριο λόγο και **διατραπεζικές μεταφορές χρηματικών ποσών** και λήξεις **προθεσμιακών καταθέσεων**, συνολικά, οι οποίες δεν συνιστούν «πρωτογενείς πιστώσεις», όπως εσφαλμένα τις χαρακτηρίζει ο έλεγχος, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, προσκομίστηκαν, όλα τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα.

Επισημαίνεται, ότι η μεταφορά χρημάτων αποτελεί γεγονός υπαρκτό και γνωστό και όχι κεφάλαιο προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία (ΔΕΦΑθ 2° τριμελές 2828/2015).

Δ. ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Το δικαίωμα του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο για την ένδικη χρήση και να καταλογίσει φόρο έχει παραγραφεί.

Ε. ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου με συντελεστή 2% ανά μήνα, ήτοι 24% κατ' έτος (κατ' άρθρο 1 του ν.2523/1997), αντί της νεότερης και ελαφρύτερης κύρωσης με τη μορφή τόκου με επιτόκιο 8,76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν.4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013, ΦΕΚ Β 19/10.1.2014).

Ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και είναι αδύνατο να καταβληθεί χωρίς την οικονομική καταστροφή μου. Άλλως, ο πρόσθετος φόρος έχει χαρακτήρα ποινής και κατά συνέπεια η επιβολή του από την Διοίκηση χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός υπαιτιότητας και η βαρύτητα της παράβασης και χωρίς δυνατότητα επιμέτρησης της ποινής και ελέγχου του ύψους του από το Δικαστήριο αντίκειται στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Περαιτέρω υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας από τον προσφεύγοντα νέα στοιχεία με: α) το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/ 03-01-2017 και β) το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/ 03-03-2017 υπομνήματα.

Με το πρώτο υπόμνημα προσκομίστηκαν μεταφρασμένα τα κάτωθι πρωτότυπα δικαιολογητικά έγγραφα από τη φορολογική αρχή της

α) Απεικόνιση καταχωρημένων δεδομένων από το σύστημα μητρώου της Ομοσπονδιακής Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φορολογική Αρχή) της-....., η οποία επισημειώνεται με Σφραγίδα της Χάγης (Apostille) από την οποία προκύπτει ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του (CUIT:) το γεγονός

ότι είναι φορολογικός κάτοικος (domicilio fiscal) πληρώνει φόρους και ασφαλιστικές εισφορές υπό την ιδιότητά του ως ελεύθερος επαγγελματίας στην, καθώς και (β) Συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο βεβαιώνεται η γνησιότητα των ανωτέρω εκτυπώσεων από το αντίστοιχο με το δικό μας σύστημα taxisnet της

Με το δεύτερο υπόμνημα προσκομίστηκαν:

- Αναλυτική κίνηση υπ' αριθ. λογαριασμού [συναλλαγές από 1-7-2007 έως 31-12-2012] της τράπεζας **ΣΧΕΤ. 1α.**
- Αναλυτική κίνηση υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας **ΣΧΕΤ. 1β.**
- Αναλυτική κίνηση υπ' αριθ. εταιρικού λογαριασμού της στο (περίοδος 29-12-2000 έως 6-01-2012) **ΣΧΕΤ. 2.**
- Αναλυτική κίνηση της τράπεζας, με τίτλο “Funds Transfer” από την οποία προκύπτει η προέλευση των υπό α/α,,,,,, πιστώσεων από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της **ΣΧΕΤ. 3α.**
- Έγγραφα στα οποία εμφανίζονται οι προηγούμενες χρεώσεις του υπ' αριθ. λογαριασμού **ΣΧΕΤ. 3β.**
- Από 22-5-2015 βεβαίωση της τράπεζας από την οποία προκύπτει η προέλευση των κεφαλαίων από το εξωτερικό. **ΣΧΕΤ. 4.**
- Αναλυτική κίνηση της τράπεζας με τίτλο “.....” στην οποία εμφανίζονται ο τίτλος των αμοιβαίων κεφαλαίων, η ημερομηνία αγοράς και πώλησής τους καθώς και το ποσό της εξαγοράς τους **ΣΧΕΤ. 5.**
- Έγχρωμη εκτύπωση Α3 από το μηχανογραφικώς τηρούμενο σύστημα της τράπεζας με ημερομηνία 30-11-2015. **ΣΧΕΤ. 6.**
- Αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του πατέρα του στην τράπεζα, στον οποίο είχε προστεθεί με τα αδέρφια του ως συνδικαιούχοι, για την περίοδο 14-01-2003 έως 9-01-2012. **ΣΧΕΤ. 7.**
- Αποδεικτικό λήξης προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 223.648,22 δολαρίων **ΣΧΕΤ. 8.**
- Αποδεικτικό λήξης προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 31.000,00 δολαρίων **ΣΧΕΤ. 9.**
- Επιστολή της για μεταφορά ποσού 20.000 δολαρίων από το στον λογαριασμό της εταιρείας στην Ελλάδα υπ' αριθ....., με εντολή
- Έγγραφη υπογεγραμμένη επιστολή του πατέρα του προς την τράπεζα του, με ημερομηνία 4-01-2012, με την οποία έδινε ο ίδιος την εντολή, για τη μεταφορά του ποσού των 699.899,51\$ στον υπ' αριθ. κοινό οικογενειακό τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα. **ΣΧΕΤ. 11.**
- Προθεσμιακές καταθέσεις υπό α/α α/α και ποσού 170.128,44 δολαρίων και 140.000,00 δολαρίων **ΣΧΕΤ. 12.**
- Η από 8-2-2016 βεβαίωση της τράπεζας, σύμφωνα με την οποία δεν κατέστη εφικτή η χορήγηση αντιγράφων **ΣΧΕΤ.13.**
- Αναλυτική κίνηση υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας **ΣΧΕΤ. 14.**
- Αναλυτική κίνηση υπ' αριθ. λογαριασμού της **ΣΧΕΤ. 15**
- Αναλυτική κίνηση υπ' αριθ. προθεσμιακού λογαριασμού της **ΣΧΕΤ. 16**
- Έγγραφο της τράπεζας από το οποίο προκύπτει ότι το ποσό των 1.765.833,33 δολαρίων προέρχεται από τον λογαριασμό της στον οποίο είχε εμβαστεί στις 15-6-2012 το ποσό των 3.720.000,00 δολαρίων **ΣΧΕΤ. 17.**
- Η από 3-3-2017 βεβαίωση της **ΣΧΕΤ. 18.**
- Παραστατικά κατάθεσης μετρητών με ημ/νία 2/8/2006 10.000 και 16.133,02 **ΣΧΕΤ. 19.**

- Παραστατικά έγγραφα της Τράπεζας για τις προθεσμιακές καταθέσεις,,,,,,,,,, όπως αυτές εμφανίζονται στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας **ΣΧΕΤ. 20.**
- Αποδεικτικά παραστατικά ποσού 298.000,00 δολαρίων και 399.989,00 δολαρίων **ΣΧΕΤ. 21.**
- Παραστατικά μεταφοράς στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας στην Ελλάδα 1.200.000,00 δολαρίων (17-11-2008) και 700.000,00 δολαρίων στον ίδιο λογαριασμό της στις 22-10-2008. **ΣΧΕΤ. 22.**
- Η από 15-02-2017 βεβαίωση της Τράπεζας
- Αντίγραφο του λογαριασμού

- Αποδεικτικά παραστατικά ποσού 298.000,00 δολαρίων και 399.989,00 δολαρίων **ΣΧΕΤ. 21.**
- Παραστατικά μεταφοράς στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας στην Ελλάδα 1.200.000,00 δολαρίων (17-11-2008) και 700.000,00 δολαρίων στον ίδιο λογαριασμό της στις 22-10-2008. **ΣΧΕΤ. 22.**
- Η από 15-02-2017 βεβαίωση της Τράπεζας
- Αντίγραφο του λογαριασμού

A. ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή για τις εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000 -2006 είχε δοθεί παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τους εξής νόμους: α) Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του Ν. 3888/2010 , με το άρθρο 18 του Ν. 4002/2011, με το άρθρο Δεύτερο του Ν. 4098/2012.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις των ν. 4203/2013, 4316/2014, 4337/2015 παρατάθηκε μέχρι 31/12/2016 το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, για ορισμένες κατηγορίες υποθέσεων, και συγκεκριμένα:

-Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235), ορίζεται ότι: «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31-12-2013**, παρατείνονται **κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους** στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν **μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,

-Με τις διατάξεις του άρθρου **87** του **ν. 4316/2014** (ΦΕΚ Α' 270), ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31.12.2014**, παρατείνονται **κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές

Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

-Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31.12.2015** παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες **έχουν εκδοθεί** (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) **ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,

Επειδή για το παραπάνω φυσικό πρόσωπο ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της Α.Β.Μ./04-12-2013 Εισαγγελικής Παραγγελίας, να διερευνηθεί εάν τέλεσε αδικήματα φοροδιαφυγής και άλλα αδικήματα οικονομικής φύσης.

Επειδή κατά τα ανωτέρω το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο κοινοποίησης της, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος. (σχετ και το με αριθμό/7-3-2016 (ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ) έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς την υπηρεσία μας)

Β, ΠΕΡΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ 3 ΤΟΥ Ν 2238/1994

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι « Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε **την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη**, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3888/2010](#), Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην [παραγραφο 3 του άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. ν. [2238/1994](#), ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. [3888/2010](#) αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του ν. [2238/1994](#)) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο

φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [παράγραφο 3](#) ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

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

....

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

Επειδή, σχετικά με την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 το οποίο προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/94, ως δεύτερο εδάφιο, ορίζεται ότι αυτές **ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30.09.2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου,** και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30/09/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις τα ποσά που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας πρέπει να προέρχονται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή. Επίσης η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. **Από τα παραπάνω προκύπτει**

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. « ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 - Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας ».

α) Η προσαύξηση της περιουσίας που μπορεί να εντοπιστεί από τις ελεγκτικές αρχές δεν είναι μόνο η χρηματική προσαύξηση περιουσίας αλλά και μεταβολές σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.). Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

β) Ο ελεγχόμενος μπορεί να δικαιολογήσει την προσαύξηση περιουσίας του με όλους του νόμιμους τρόπους κι έτσι φυσικά να αποφύγει την φορολογία.

γ) Ξεκαθαρίζεται ότι, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί για τη δικαιολόγηση της αύξησης περιουσίας και εισοδήματα τα οποία δεν ήταν υποχρεωμένος βάσει διατάξεων να είχε καταχωρήσει στις φορολογικές του δηλώσεις, εφόσον φυσικά έχει αποδεικτικά στοιχεία για αυτά τα εισοδήματα.

δ) Δίνεται λύση σε περιπτώσεις που μεταφράζονται ως προσαύξηση περιουσίας οι μεταφορές χρημάτων από ένα λογαριασμό σε άλλο. Θα πρέπει να τεκμηριώνεται πλέον κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, εάν ορισμένες καταθέσεις, είναι ή όχι «πρωτογενείς καταθέσεις» ή για μεταφορές από άλλους λογαριασμούς. Αναλυτικά η εγκύκλιος προβλέπει σε αυτό το σημείο τα ακόλουθα:

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."

ε) Σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

στ) 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.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή παραβίασε τις Συνταγματικές Αρχές της **προσωπικότητας του φόρου** λόγω επιμερισμού της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας (άρθρα 4 § 5 και 78 § 1 Συντάγματος), της **αντιστροφής του βάρους της απόδειξης**, κατά παράβαση του άρθρου 145 § 1 του ΚΔΔ και των κριθέντων με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, ενώ οι διατάξεις του **άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010** παραβιάζουν την **αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου** που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος,

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος «1) 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. 2) Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. 3) Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου. ...»

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(σκέψη 14): «*Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014), ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία. Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον*

φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο. Όσον αφορά **το αντικείμενο του φορολογικού βάρους**, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής). Συναφώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικείμενου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, 2785/1985, Ολομ. 2860/2003). Αντίθετα, **νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς** (τουλάχιστον ενός εκ) των προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου φόρου, **όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της»**

(σκέψη 20): «Επειδή, 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., 1973/15), 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). Αυτό συνεπάγεται, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ότι το αθροιστικό ποσό των ανωτέρω τεκμαρτών δαπανών συνυπολογίζεται για τον προσδιορισμό του ύψους της φορολογητέας (ως εισοδήματος) περιουσιακής προσαύξησης, δηλαδή αφαιρείται, κατ' αρχήν (καθόσον οι σχετικές δαπάνες δεν αμφισβητηθούν επιτυχώς από το φορολογούμενο), από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης και αντίστοιχου εμβάσματος). Η ερμηνεία αυτή τελεί σε αρμονία τόσο προς τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 περιπτ. ζ του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, σε υπόθεση όπως η παρούσα (αφορώσα στις χρήσεις 2010 και 2011), όσο και προς τις επιταγές των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1

του Συντάγματος. Συνεπώς, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των **άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος**, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).»

(σκέψη 8: « Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. 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 ... Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο

Ως εκ τούτου οι εδώ ισχυρισμοί του προσφευγόντος περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 15§3 του ν.3888/2010 και μη αναδρομικής εφαρμογής της ρύθμισης του άρθρου 15§3 του ν.3888/2010 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν. ».

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη. ».

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: « Για τους **κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς**, το ποσό του εμβάσματος **επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς** και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο. ».

Επειδή ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη διαφορετική αναλογία συμμετοχής του στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς ο εν λόγω ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Γ. ΕΠΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 51 ΑΚ, βάσει των οποίων αναγνωρίστηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΙΒ' η φορολογική του κατοικία στην, χωρίς να εκφέρει αιτιολογημένη κρίση και να θεμελιώσει φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα. **Παρά το γεγονός ότι είναι φορολογικός κάτοικος, συμφώνως με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.2238/1994 καθώς και του άρθρου 51 ΑΚ, δεδομένου ότι το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών του συμφερόντων ήταν και εξακολουθεί μέχρι σήμερα να είναι στην, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραθέτοντας τις διαπιστώσεις της που αφορούν στον πατέρα του , χωρίς να εκφέρει αιτιολογημένη κρίση περί της φορολογικής του κατοικίας, κατά παράβαση των διατάξεων 28§1, 34 και 64 του ν.4174/2013.**

Επειδή η φορολογικής αρχή στην από 09/09/2016 οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρει ότι :

«Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 Ν.2238/94 το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Ο πιο πάνω φορολογούμενος κατά τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη δήλωνε εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και υπέβαλε δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, στις 17/02/2015 υπέβαλλε δήλωση μεταβολής της Δ.Ο.Υ. (από τη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού) και όρισε φορολογικό εκπρόσωπο του ,κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ., την αδερφή του με Α.Φ.Μ.»

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν 2238/1994 , όπως ίσχυε πριν την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 ,ήτοι μέχρι 30/3/2011 ορίζεται ότι

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό Πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης ,ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν 2238/1994 , όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από 31/3/2011 ορίζεται ότι

1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά ...

5. Κατ' εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα.

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

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

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

Επειδή, με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1142/2011 με θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας ορίζεται ότι :

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ και προσδιορίζονται τα κριτήρια για την υπαγωγή στη φορολογία των φυσικών προσώπων, κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής.

Ειδικότερα, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Επομένως, ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ **ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας.**

Επειδή με την παράγραφο 5 του άρθρου 12 του ν.3943/2011 και έναρξη ισχύος την 31-3-2011 , όπως τροποποιήθηκε με την παρ 2 του άρθρου 43 του Ν 4141/2013 και ισχύουν αναδρομικά από την αρχική ημερομηνία εφαρμογής τους, προστίθενται στο άρθρο 61 του ΚΦΕ παράγραφοι 7 και 8, στις οποίες ορίζεται ότι;

7. «Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει κάτοικος εξωτερικού και αποκτά πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του, βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους στο οποίο δηλώνει κάτοικος από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους ή αντίγραφο της εκκαθάρισης της φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται από τη φορολογική αρχή ή από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή. ...»

8α.«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου.»

8β «Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αν δεν

προσκομισθούν ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

. Στόχος των ρυθμίσεων αυτών είναι να προσδιορισθεί και να αξιολογηθεί σε διαφορετική βάση από αυτήν που ίσχυε μέχρι σήμερα η υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη γενική κατηγορία των «κατοίκων εξωτερικού» και να διασταυρωθεί η υπαγωγή τους ή μη στη φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημά τους εφαρμόζοντας τις γενικές αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου (σχετ ΠΟΛ. 1142/31.5.2012 ΠΟΛ.1136/10.6.2013 Α.Υ.Ο.)

Επειδή στην ΠΟΛ.1260/19.12.2014 Α.Υ.Ο. , ορίζονται τα εξής:

1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος/τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική/δημόσια/άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εκτός αν ελλείψει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). **Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συνλόγους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.**

3. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 του παρόντος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το με αριθμό Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

4. Τέλος, εφόσον κατά τα ανωτέρω αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, θα έχουν εφαρμογή, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ).

Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.

Επειδή, με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1177/14-07-2014 με θέμα: Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

«Α) Θεσμικό πλαίσιο.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 01.01.2014, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.2238/1994 οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του έχει υποχρέωση να υποβάλει, μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ Β' 193) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του. (παρ. 1)

Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή. (παρ. 3)

Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87 (ν.2523/1997). (παρ. 4)

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος που εμπίπτει στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α, θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2. (παρ. 5)

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας και υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, εφόσον: αα) μεταβάλλει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του με μεταφορά της σε κράτος στο οποίο το εισόδημά του υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α, και ββ) διαθέτει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, όπως αυτά ορίζονται στην περίπτωση β', θεωρείται ότι υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημά του για χρονικό διάστημα πέντε ετών, που αρχίζει από την υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο κράτος αυτό. (παρ. 6)

3. Επίσης, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και

όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου νόμου περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν έχουν πλέον εφαρμογή από την 01.01.2014. (σχετ.ΠΟΛ.1174/14.07.2014).

Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), **είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.**

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Σημειώνεται ότι, εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα.

2. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/σης Οργάνωσης.

Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

Από την ως άνω διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφε/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας. »

Δ) Διαδικασία μεταβολής.

Ο φορολογούμενος που επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή της κατοικίας ή της διαμονής του, υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ.: αίτηση (έντυπο Μ0) για τη γνωστοποίηση αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις και συνυποβάλλουν τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται ανωτέρω.

Ο ως άνω υπάλληλος, προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά στο τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί, εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα,

ενημερώνεται εγγράφως ότι, το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού, το τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προωθεί στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία. Η σχετική βεβαίωση μεταβολής, θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του φορολογικού εκπροσώπου.

Ε) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής οικονομικού έτους 2014.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή το έτος 2013 και δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων, είναι δυνατή η διενέργεια μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και εφόσον ακολουθηθεί η διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης, ανεξαρτήτως εάν η δήλωση μεταβολής υπεβλήθη εμπροθέσμως (έως τις 31.12.2013) ή εκπροθέσμως (μετά την 01.01.2014). (σχετ. 1050386/898/Α0012/ΠΟΛ.1138/24.5.2001 εγκύκλιος διαταγή).

ΣΤ) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013.

Σχετικά με το εν λόγω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, για τα φυσικά πρόσωπα που πρόκειται να εγκατασταθούν μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή μετά την 01 Ιανουαρίου 2014, η Υπηρεσία μας θα προβεί στην έκδοση συγκεκριμένων οδηγιών.

Ζ) Προγενέστερες οδηγίες

Τονίζεται, τέλος, ότι υπό το πρίσμα των αλλαγών που έλαβαν χώρα στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, τα διαλαμβανόμενα στο υπ. αριθ. Γ.Γ.Δ.Ε. 0006976 ΕΞ 2013/05.09.2013 έγγραφο, παύουν πλέον να ισχύουν.

Για τη χρήση 2011 προστέθηκε στο άρθρο 61 του ν. 2238/1994 παρ 7 (με την παρ 5 του άρθρου 12 του ν 3943/2011, ισχύς από 31/3/2011), σύμφωνα με την οποία **το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημά 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 και φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του.

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

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1136/2013 καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά αυτά, για τα πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού, που όφειλαν να τα προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και εφεξής:

α) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους, ή

β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός τους, ή

γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Τέλος σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ 1228/15-10-2014 και ειδικότερα στις παραγράφους 5 & 6 αυτής ορίζεται:

5. Για όσες υποθέσεις έχουν ήδη υποβληθεί τα σχετικά με τη φορολογική κατοικία δικαιολογητικά, αυτά διαβιβάζονται στη Δ.Ο.Υ. όπου οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σαν κάτοικοι Ελλάδας. Αντιθέτως, για όσες υποθέσεις δεν έχουν ήδη υποβληθεί τα εν λόγω δικαιολογητικά, οι ίδιοι οι φορολογούμενοι οφείλουν να τα προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. όπου υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σαν κάτοικοι Ελλάδας. Και στις δύο περιπτώσεις, οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν έγγραφο προς τις ελεγκτικές αρχές, όπου πιστοποιείται το χρονικό διάστημα για το οποίο ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

6. Συμπληρωματικές Δηλώσεις

Για τις συμπληρωματικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου προηγείται υποχρεωτικά εκκαθάριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.

Επειδή για τις χρήσεις 2000-2010, προκειμένου να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 2 παρ 1 Ν 2238/94 η κατοικία κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 51-59 του ΑΚ, δεδομένου ότι στην φορολογική νομοθεσία δεν υπήρχε η έννοια της κατοικίας. Με βάση τις ως άνω διατάξεις, όπως ίσχυαν για τις εν λόγω χρήσεις 2000-2010, το φυσικό πρόσωπο που είναι κάτοικος Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 51-59 ΑΚ, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα και για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή. Για τις χρήσεις αυτές δεν προβλέπονταν υποβολή συγκεκριμένων δικαιολογητικών αλλά υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κατοίκους εξωτερικού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή στην ΠΟΛ 1033/ Α.Υ.Ο, ορίζονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

«9. Κάτοικοι εξωτερικού.

α. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος που υποστηρίζουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, οφείλουν να κάνουν τις απαραίτητες ενέργειες αλλαγής κατοικίας σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1142/2012 διαταγή.

β. Οι κάτοικοι εξωτερικού που υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία 2009-2011 εμβάστηκαν στο εξωτερικό, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματικές δηλώσεις εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό, εφόσον επιθυμούν να το χρησιμοποιήσουν και για κάλυψη τεκμηρίων.

Στην περίπτωση που επιθυμούν να καλύψουν μόνο το ποσό του εμβάσματος, αναγράφουν στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου σωρευτικά στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία προκύπτουν από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης.»

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατά τα ελεγχόμενα έτη στη Δ.Ο.Υ. IB' ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και όχι ως κάτοικος εξωτερικού και με δηλωθείσα διεύθυνση στο TAXIS επί της οδού στην, ο έλεγχος θεώρησε τον προσφεύγοντα κάτοικο Ελλάδος για τα έτη αυτά.

Επειδή ο προσφεύγων στις 5-03-2015 υπέβαλε, στον προϊστάμενο της ΔΟΥ IB' τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα, που αποδείκνυαν την μόνιμη κατοικία του στην, και **ο προϊστάμενος της ΔΟΥ IB', αρμόδιος για να κρίνει επί του πραγματικού ζητήματος της φορολογικής του κατοικίας, προέβει στη μεταβολή και αλλαγή της κατοικίας του.**

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του περί μόνιμης κατοικίας, εργασίας και διαμονής του στην, προσκόμισε ως νέα στοιχεία στην υπηρεσία μας τα παρακάτω αποδεικτικά.

(α) πρωτότυπο πιστοποιητικό μόνιμου κατοίκου εξωτερικού της Ελληνικής Πρεσβείας στην στο οποία βεβαιώνεται ότι είναι μόνιμος κάτοικος **από τη γέννησή του μέχρι** και την ημερομηνία έκδοσης του ανωτέρω πιστοποιητικού ήτοι 11-02-2015(**Σχετ. 1**),

(β) πιστοποιητικό γεννήσεως του υιού του (**Σχετ. 9**),

Επειδή ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/ 03-01-2017_συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζει στην υπηρεσία μας εκτός των ως άνω αναφερομένων δικαιολογητικών και τα κάτωθι:

α) Απεικόνιση καταχωρημένων δεδομένων από το σύστημα μητρώου της Ομοσπονδιακής Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φορολογική Αρχή) της-....., η οποία επισημειώνεται με Σφραγίδα της Χάγης (Apostille) από την οποία προκύπτει ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του (CUIT:) το γεγονός ότι είναι φορολογικός κάτοικος (domicilio fiscal) πληρώνει φόρους και ασφαλιστικές εισφορές υπό την ιδιότητά του ως ελεύθερος επαγγελματίας στην, καθώς και (β) Συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο βεβαιώνεται η γνησιότητα των ανωτέρω εκτυπώσεων από το αντίστοιχο με το δικό μας σύστημα taxisnet της

Επειδή από τα παραπάνω δικαιολογητικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι πραγματικά μόνιμος καθώς και φορολογικός κάτοικος , από τη γέννησή του μέχρι και σήμερα , καθόσον εκεί διατηρεί **το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών του συμφερόντων** το οποίο δεν θίγεται από το ότι δεν είχε υποβάλλει σχετική δήλωση μεταβολών μέχρι τις 5-03-2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας (Ν 4174/2013), η φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή με το κράτος της η Ελλάδα δεν έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας .

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

Δ. ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ

Λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας τόσο με βάση τις εκθέσεις ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή και τα στοιχεία που κατέθεσαν συμπληρωματικά με τα ανωτέρω αναφερόμενα υπομνήματα αναφέρουμε ανά περίπτωση για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 τα εξής:

Χρήση 2000

- Επί του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι οι κάτωθι πιστώσεις προέρχονται από λογ/μο της

.....

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημ/νία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Ποσό σε €	Συνδ/χοι	Ποσό
3			ΜΕΤΑΦΟΡΑ TRF FM s.a	08/02/2000	170.128,44\$	171.794,85€	5	34.358,97€
4			ΜΕΤΑΦΟΡΑ TRF FM	17/02/2000	140.000,00\$	141.143,26€	5	28.228.65€
Σύνολο						312.938,11€		62.587,62€

Επειδή όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού, και την αιτιολογία που αναφέρεται σε κάθε μία από τις ανωτέρω πιστώσεις, πρόκειται για μεταφορές χρηματικών ποσών από τον λογαριασμό της εταιρείας s.a και από τον με αρ. λογαριασμό .

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα κινήσεων των λογαριασμών από τους οποίους έγινε η μεταφορά των εν λόγω ποσών ώστε να αποδειχθεί ότι οι λογαριασμοί αυτοί τροφοδοτήθηκαν με ποσά προερχόμενα μόνο από εισοδήματα του εξωτερικού ώστε να μη φορολογηθούν στην Ελλάδα, ή ότι υφίσταται σε προγενέστερη χρήση. Ως εκ τούτου τα ως άνω ποσά λογίζονται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών ,βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

- Επί του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι οι κάτωθι πιστώσεις προέρχονται από μεταφορές χρηματικών ποσών

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημ/νία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Ποσό σε €	Συνδ/χοι	Ποσό
1				20/01/2000	2.495,57\$	2.473,56€	5	494,71€
2		4001756632		20/01/2000	800.000,00δρχ	2.347,76€	5	469,55€
ολο						4.821,32€		964,26€

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα κινήσεων των λογαριασμών από τους οποίους έγινε η μεταφορά των εν λόγω ποσών ώστε να αποδειχθεί ότι οι λογαριασμοί αυτοί τροφοδοτήθηκαν με ποσά προερχόμενα από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή απαλλάσσονται από ειδική διάταξη ή ότι υφίσταται σε προγενέστερη χρήση και ως εκ τούτου τα ως άνω ποσά λογίζονται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών ,βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/18-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, του του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ αριθμ. /09-09-2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Φόρου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001** (χρήση από 01-01-2000 έως 31-12-2000) του προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσας :

ΟΙΚ.ΕΤ ΟΣ	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΖΟΝΤΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2001	21.655.306 ΔΡΧ ή 63.551,89 €	0,00	21.655.306 ΔΡΧ ή 63.551,89 €

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

Οικ. έτος 2001 – περίοδος 1/1/2000-31/12/2000

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ σε ΔΡΧ	ΔΙΑΦΟΡΑ σε ΕΥΡΩ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	4.503.000	26.158.306	26.158.306	21.655.306	63.551,89
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	226.183	9.076.771	9.076.771	8.850.588	25.973,85
Προκαταβολή φόρου		195.663	195.663	195.663	0,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			10.620.706	10.620.706	10.620.706	31.168,62
Τέλη χαρτοσήμου		142.200	142.200	142.200		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28.440	28.440	28.440		
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	Σύνολο					
	Για καταβολή	592.486	20.063.780	20.063.780	19.471.294	57.142,46
	για επιστροφή					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση.