



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20-02-2017
Αριθμός απόφασης: 1563

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

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

στ.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 με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, μόνιμου κατοίκου Η.Π.Α. (Ορλάντο Φλόριντα), με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον, ΑΦΜκατά των κάτωθι περιγραφομένων σε πίνακα πράξεων του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημ/νία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2007	2.194,19 €	2.194,19 €
2		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2008	20.648,51 €	20.648,51 €
3		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009	19.407,52 €	19.407,52 €
4		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010	22.118,59 €	22.118,59 €
5		20-09-2019	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	12.888,59 €	12.888,59 €
6		20-09-2016	22-09-2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2006	100,00 €	100,00 €
7		20-09-2016	22-09-2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2011	100,00 €	100,00 €
8		20-09-2016	22-09-2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2012	100,00 €	100,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα

5. Τις άνω περιγραφόμενες σε πίνακα πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2016** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αρ.**/20-09-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 997,36 €, πλέον 1.196,83 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.194,18 €.

Με την υπ'αρ.**/20-09-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 9.385,69 €, πλέον 11.262,82 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 20.648,51 €.

Με την υπ'αρ.**/20-09-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 8.821,60 €, πλέον 10.585,92 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 19.407,52 €.

Με την υπ'αρ.//20-09-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 10.054,00 €, πλέον 12.064,59 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.118,59 €.

Με την υπ'αρ.//20-09-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 8.479,34 €, πλέον 4.409,25 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 12.888,59 €.

Με την υπ'αρ.//2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 § 1 του Ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, καθώς υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους.

Με την υπ'αρ.//2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 § 1 του Ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, καθώς υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους.

Με την υπ'αρ.//2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 § 1 του Ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, καθώς υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους.

Κατόπιν της με αριθμό://1/1125 – 18/04/2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών εισφορών, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της περιόδου (χρήσεις) 1.1.2006-31.12.2013. Αιτία της διενέργειας του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ.//7.10.2013 &//21.10.2013 έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με τα οποία διαβιβάστηκαν στην ανωτέρα φορολογική αρχή, αντιστοίχως, το από 3.8.2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου και η από 04-10-2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., οικονομικών ετών 2011 & 2013. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2006-2013 είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) δεν δηλώθηκε στον κωδικό 735 η τεκμαρτή δαπάνη από την αγορά ακινήτου στο Δήμο Μυκόνου, θέση, σύμφωνα με το υπ'αρ.//14-04-2006 συμβόλαιο αγοράς καθώς και στον κωδικό 781 το ποσό του δανείου που έλαβε με τις υπ' αρ.καιδανειακές συμβάσεις. Στις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

και 2013 δεν δηλώθηκε στον κωδικό 781 η τεκμαρτή δαπάνη από την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων. Επίσης ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του την από 04-10-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε «μία παράβαση για τη μη έκδοση μίας (1) απόδειξης λιανικών συναλλαγών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας 3.500,00 € για την παροχή υπηρεσιών ενοικίασης της τουριστικής επιπλωμένης κατοικίας του στον πελάτη του, για το χρονικό διάστημα 23-07-2013 έως 06-08-2013», διαπίστωσε ότι στη χρήση 2013, δεν δηλώθηκε στον κωδικό 103 το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου στον Δήμο Μυκόνου θέση, ποσού 3.500,00 ευρώ. Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωσή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν στις χρήσεις 2006 - 2008, διότι αυτές έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος βάσει τεκμηρίων καίτοι αποτελώ φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

Ως προς τον λόγο της παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013** (όπως αυτό αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015) ορίζεται ότι «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι «1. 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.».

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Η διαχειριστική περίοδος **01/01/2006-31/12/2006** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2012, καθόσον δεν υφίστανται νέα στοιχεία για τη συγκεκριμένη χρήση όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Ωστόσο με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....*»

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012, αναφέρονται ρητά και περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα (ΣτΕ 1623/2016). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006-31/12/2006** πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει σύμφωνα με τα ανωτέρω παραγραφεί.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 και επόμενες

Η διαχειριστική περίοδος **01/01/2007-31/12/2007** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2013, καθόσον δεν υφίστανται νέα στοιχεία για τη συγκεκριμένη χρήση όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013** ορίζεται ότι «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις. **του άρθρου 22 του ν. 4203/2013** 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)....., και 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 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, από τα στοιχεία του φακέλου και από τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, προκύπτει ότι αρχικώς, την 14.10.2013 εξεδόθη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού η με αρ./2013 εντολή φορολογικού ελέγχου προς τον εφοριακό υπάλληλο, η οποία, λόγω συνταξιοδότησης του ως άνω υπαλλήλου, αντικαταστάθηκε την 18.11.2013 από την υπ' αρ./2013 εντολή φορολογικού ελέγχου προς την υπάλληλο Κατόπιν την 02/12/2013 εστάλη η με αρ. πρωτ./2013 πρόσκληση προς τον προσφεύγοντα, με την οποία του γνωστοποιήθηκε η έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου και η έναρξη τακτικού φορολογικού ελέγχου χρήσεων 2006-2012, και κλήθηκε εντός 10 ημερών από την επίδοση της πρόσκλησης, όπως προσκομίσει τα σ' αυτήν αναφερόμενα. Η ως άνω πρόσκληση, με αντίγραφο της εντολής ελέγχου, παρελήφθη από τον εξουσιοδοτημένο προς τούτο εκπρόσωπο του αντικλήτου του φορολογούμενου, κ., την 2.12.2013, ενώ την 26.2.2014 ο προσφεύγων μέσω του εξουσιοδοτημένου προς τούτο εκπροσώπου του, προσκόμισε, σε εκτέλεση της ως άνω πρόσκλησης, με το με αρ. πρωτ.έγγραφο τα ζητηθέντα δικαιολογητικά. Ακολούθως και την 7.9.2015, λόγω ένταξης στο σύστημα elenxis της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού, εξεδόθη νέα εντολή, σε αντικατάσταση της προηγούμενης, με αρ./0/1125-7.9.2015, η οποία με την σειρά της και λόγω μετάθεσης της ελεγκτού, αντικαταστάθηκε από την/0/1125-11.3.2016 προς τον υπάλληλο Λόγω δε τροποποίησης, ως προς την ελεγχόμενη περίοδο (προσθήκη μιας χρήσης), εξεδόθη η υπ' αρ./1/1125-18.4.2016 εντολή μερικού ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω αλλά και το γεγονός ότι η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 14.10.2013, καθώς και ότι ο προσφεύγων έχει λάβει γνώση του ελέγχου από τις 02/12/2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των επίδικων πράξεων είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς τον λόγο της μη εφαρμογής τεκμηρίων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Άρθρο 15. Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες. Το συνολικό εισόδημα

προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι : «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α).....β).....γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια της δεν υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα, λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα. Κατά την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο δ)ε) στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας. Εξαιρετικά, από το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, το ποσό του χρεολυσίου που περιλαμβάνεται στην οικεία δαπάνη, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικών μέτρων επιφάνεια της κατοικίας. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης, το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την

τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου, που έχει ληφθεί για την αγορά εξοπλισμού γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:.....».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού δεν εξαιρούνται από την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2238/1994, λόγω εφαρμογής των τεκμηρίων του άρθρου 17 του Ν.2238/1994.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των επίμαχων δανείων έγινε με εμβάσματα από το εξωτερικό σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην Ελλάδα, δίχως όμως να προσκομίζει σχετικά στοιχεία περί αποδείξεως του ισχυρισμού του. Ο ως άνω ισχυρισμός ήδη είχε προβληθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο οποίος δεν έγινε δεκτός καθώς «δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδος ως μόνιμου κατοίκου αλλοδαπής που θα καλύπτουν το τεκμαρτό εισόδημα δόσεων των τοκοχρεολυσίων και δεδομένου ότι από την κίνηση αποπληρωμής του δανείου δεν εμφανίζονται εμβάσματα από το εξωτερικό.». Ομοίως δεν προσκομίστηκαν με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής κανένα δικαιολογητικό εισαγωγής συναλλάγματος.

Επειδή, εν προκειμένω η από 20/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία συνυποβάλλεται και αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη απόφαση γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στην ως άνω έκθεση ελέγχου όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στην

έκθεση ελέγχου εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί μη εφαρμογής τεκμηρίων οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/09/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **24/10/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα

α) **την ακύρωση** της υπ'αρ. /2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 § 1 του Ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και

β) την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημ/νία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2007	2.194,19 €	2.194,19 €
2		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2008	20.648,51 €	20.648,51 €
3		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009	19.407,52 €	19.407,52 €
4		20-09-2016	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010	22.118,59 €	22.118,59 €
5		20-09-2019	22-09-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	12.888,59 €	12.888,59 €
7		20-09-2016	22-09-2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2011	100,00 €	100,00 €
8		20-09-2016	22-09-2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2012	100,00 €	100,00 €

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

Α. Επί Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

ΧΡΗΣΗ 2007

Διαφορά φόρου	997,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.196,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.194,19 €

ΧΡΗΣΗ 2008

Διαφορά φόρου	9.385,69 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.262,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.648,51 €

ΧΡΗΣΗ 2009

Διαφορά φόρου	8.821,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.585,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.407,52 €

ΧΡΗΣΗ 2010

Διαφορά φόρου	10.054,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.064,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.118,59 €

ΧΡΗΣΗ 2013

Διαφορά φόρου	8.479,34 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.409,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.888,59 €

Β. Επί Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 § 1 Ν.4174/2013

ΧΡΗΣΗ 2006

Πρόστιμο 0,00 €.

ΧΡΗΣΗ 2011

Πρόστιμο 100,00 €.

ΧΡΗΣΗ 2012

Πρόστιμο 100,00 €.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.