



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 27-05-2016

Αριθμός απόφασης:1986

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

δ. 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.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά δήλωση, με φορολογική εκπρόσωπο & αντίκλητο τηνκάτοικοκατά:

1. Της με α/α22-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008, με την οποία καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαφορά φόρου ποσού

352.285,60 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 422.742,72 ευρώ.

2. Της με α/α/22-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2009, με την οποία καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαφορά φόρου ποσού 220,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 264,00 ευρώ.
 3. Της με α/α/22-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2010, με την οποία καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαφορά φόρου ποσού 264.751,81 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 296.522,03 ευρώ.
 4. Της με α/α/22-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2011, με την οποία καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαφορά φόρου ποσού 24.148,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 20.767,28 ευρώ.
 5. Της με α/α/22-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2010, με την οποία καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαφορά εισφοράς ποσού 24.095,24 ευρώ πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 26.022,86 ευρώ.
 6. Της με α/α/22-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2012, διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2011, με την οποία καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαφορά φόρου εισφοράς 2.342,10 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 2.014,21 ευρώ.
 7. Της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος , όλων εκδοθέντων από τον προϊστάμενο του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
-

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 καθώς και των στοιχείων που κατετέθησαν με τα με αρ. ΔΕΔΕΜΠ 27-4-2016 και ΔΕΔ26-05-2016 υπομνήματα στην συνέχεια της από 8-4-2016 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ /11-4-2016 Κλήσης για αποστολή στοιχείων και έγγραφη ακρόαση, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή

μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) βάσει της συνταχθείσας απόέκθεσης ελέγχου, όπου διαπιστώθηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008 ποσού 900.063,99 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 ποσού 4.400,00 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010 ποσού 616.781,81 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011 ποσού 78.070,00 ευρώ, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων που διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. (και τους ορισμένους από αυτόν υπαλλήλους), στην συνέχεια ελέγχου εμβασμάτων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} λόγος προσφυγής:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα Γενεύης Ελβετίας, όπου και δραστηριοποιείται επαγγελματικά, από το οικονομικό έτος 1986, και ζητά να ληφθούν υπόψη τα χρηματικά ποσά (εισαγωγή συναλλάγματος) που εισήχθησαν από το εξωτερικό.

2^{ος} λόγος προσφυγής:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα χρηματικά ποσά των εμβασμάτων που πραγματοποιήθηκαν στην Κύπρο και στη Γαλλία στο οικ. έτος 2010 (χρήση 2009) ύψους 4.400,00 αποτελούν μεταφορά χρημάτων στην Ρουμανία για τις ανάγκες των παιδιών του από χρήματα που είχε φέρει στο εσωτερικό και στα οικονομικά έτη 2011 και 2012 αφορούν σε έσοδα από την πώληση ακινήτου, το οποίο άνηκε στην εταιρεία «.....» στην οποία είναι εκκαθαριστής με τον ανιψιό του και επενδύονταν σε ομόλογα είτε την Ελλάδα είτε στο εξωτερικό με σκοπό την αύξηση της καθαρής θέσης της εταιρείας και καθ' υπόδειξη των τραπεζικών στελεχών της Eurobank Ergasias A.E. που για τεχνικούς λόγους δεν μπορούσαν να επενδυθούν από τον αρχικό λογαριασμό αλλά έπρεπε να μεταφερθούν σε κοινό λογαριασμό των δύο δικαιούχων. Κατά την λήξη του κάθε ομολόγου τα χρήματα επέστρεφαν στην χώρα στον ίδιο λογαριασμό από τον οποίον γινόταν η εξαγωγή και στην συνέχεια επέστρεφαν στον αρχικό λογαριασμό της Το ποσό αυτό θα έπρεπε να φορολογηθεί στο όνομα της Ανώνυμης Εταιρείας κατά τη λήξη της εκκαθάρισης και όχι στο όνομά του, καθώς δεν πρόκειται για ποσό που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή αιτία.

Επί των λόγων

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «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. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους. Σύμφωνα με την παρ. 9 αυτής «9. 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.».

Ακόμα από την με αρ. Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. 3. **Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ἤ ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα....**4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται 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 οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. **Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της....**8. **Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα....**9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 επί προδικαστικών ερωτημάτων «B) 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 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.) – Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 66 παρ. 1](#) περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του [άρθρου 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του [άρθρου 67B παρ. 1](#) του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του [άρθρου 27 παρ. 1](#) περιπτ. ε του νόμου [4174/2013](#), η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου – 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.... (Ε) Η προστεθείσα με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#) διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», **έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης** (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, **κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»**

Ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ /11-4-2016 «ΚΛΗΣΗ ΓΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΗ ΑΚΡΟΑΣΗ», κλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 § 2, 3,5,6 της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, να προσκομίσει: **1.** Κίνηση του λογαριασμούτραπέζης EUROBANK για το διάστημα από 01-03-2010 έως 30-06-2011, **2.** Αποδεικτικά στοιχεία **προέλευσης (επίσημα αντίγραφα κινήσεων λογαριασμών που να αποδεικνύουν την προέλευση του εισερχομένου εμβάσματος και αδιάλειπτες κινήσεις του λογαριασμού αυτού καθώς και των λογαριασμών που μετακινήθηκαν τα κεφάλαια, μέχρι και την μεταφορά τους στον με αρ.....λογαριασμό της τραπέζης EUROBANK) του κατατεθειμένου ποσού των 1.199.809,00€ στον λογαριασμότης τραπέζης EUROBANK από λογαριασμό Τραπέζης BNP PARIBAS FRANCE.**

Ο προσφεύγων με το με αρ. ΔΕΔΕΜΠ υπόμνημά του μεταξύ των άλλων προσκόμισε κίνηση του λογαριασμούτραπέζης EUROBANK από την οποία προκύπτει ότι δεν έχουν εισρεύσει στον λογαριασμό αυτόν άλλες πρωτογενείς καταθέσεις (στις οποίες δεν περιλαμβάνονται τόκοι, λήξεις προθεσμιακών καταθέσεων, κλπ) και άγνωστης πηγής πλην της μεταφοράς στις 3-6-2010 ποσού 1.199.890,00ευρώ με αντίστοιχη χρέωση εξόδων 8,00 ευρώ με περιγραφή «ΡΟ EUR 1199890.00 FROM BNPAFRPP». Από το αποδεικτικό της κίνησης μεταφοράς του ποσού «ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΠΕΛΑΤΗ ΓΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟΥ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ» που κατατέθηκε με το υπόμνημα προκύπτει ότι την 3-6-2010 με εντολίδα τράπεζα BNPICY2IXXX εισήλθε ποσό 1.199.890,00 ευρώ στον λογαριασμότραπέζης EUROBANK, δηλαδή από το υποκατάστημα της BNP Κύπρου και όχι Γαλλίας που προκύπτει από την περιγραφή «ΡΟ EUR 1199890.00 FROM BNPAFRPP» και αναφέρει ο έλεγχος. Όμως παρά την έγγραφη κλήση σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας για την προσκόμιση της κίνησης του λογαριασμού της BNP Κύπρου ή Γαλλίας προκειμένου να προκύψει ότι το ποσό 1.199.890,00 ευρώ που μεταφέρθηκε την 3-6-2010 στον λογαριασμότραπέζης EUROBANK, προέρχεται από το πιστωθέν ποσό των 1.200.000,00 ευρώ που εμβάστηκε στις 26-3-2010 από τον λογαριασμότραπέζης EUROBANK και το οποίο επέστρεψε και όχι από άλλες εισροές που έχουν τον χαρακτήρα της προσαύξησης περιουσίας καρτ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., ο προσφεύγων δεν την προσκόμισε.

Επειδή στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 κρίθηκε ότι ο φορολογούμενος «..., οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)

Επειδή ελλείπει των στοιχείων κίνησης του λογαριασμού του εμβάσματος της BNP Κύπρου ή Γαλλίας η φορολογική αρχή νομίμως και με επαρκή αιτιολογία καταλόγισε το ποσό αυτό ως προσαύξηση περιουσίας, διότι δεν απεδείχθη από τον προσφεύγοντα ενώπιον της φορολογικής αρχής ούτε ενώπιον της Υπηρεσίας μας ότι η μεταφορά του ποσού των 1.199.890,00 ευρώ, από τον εν λόγω λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων (με ή χωρίς συνδικαιούχους) στον λογαριασμότραπέζης EUROBANK την 3-6-2010, δεν προέρχεται από άλλη πρωτογενή κατάθεση, που θα συνιστούσε προσαύξηση περιουσίας (με χρόνο διαπίστωσης τον χρόνο της μεταφοράς, διότι δεν προκύπτει ότι η επίμαχη περιουσιακή

προσαύξηση, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα Σ.τ.Ε. 884/2016).

Περαιτέρω ως προς το ποσό των 1.200.000,00 ευρώ που εμβάστηκε στις 26-3-2010 από τον λογαριασμότραπέζης EUROBANK, ο έλεγχος διαπιστώνει τα εξής: «Προσκομίστηκε κίνηση του με αριθμόλογαριασμού της Τράπεζας Eurobank Ergasias A.E. από το άνοιγμα έως το κλείσιμό του. Ο εν λόγω λογαριασμός είναι κοινός λογαριασμός με δικαιούχους τον ελεγχόμενο και τοντου, άνοιξε στις 04/01/2008 και έκλεισε στις 07/03/2008. Σύμφωνα με την εκτύπωση κίνησης του λογαριασμού αυτού στις 04/01/2008 μεταφέρθηκε συνολικά το ποσό των 1.100.127,97 € (με τρεις αναλήψεις των 500.000 €, 500.127,97 € και 100.000 €) από το λογαριασμό με αριθμότης Τράπεζας Eurobank Ergasias A.E. , δικαιούχος του οποίου είναι η υπό εκκαθάριση εταιρεία «.....» στην οποία ο ελεγχόμενος και οέχουν οριστεί ως εκκαθαριστές. Το ποσό αυτό προήλθε από πώληση ακινήτου το οποίο άνηκε στην κυριότητα της υπό εκκαθάριση εταιρείας και περιήλθε στον προσωπικό λογαριασμό των εκκαθαριστών πριν να περατωθούν οι εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας ,καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις και λυθεί η εταιρεία , όπως προβλέπεται με βάση το άρθρο 49 του Ν. 2190/20 (Όπως προκύπτει από το υπ. αριθμ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας αστικού ακινήτου της Συμβολαιογράφου Αθηνώναλλά και από την υπ. αριθμ.πράξη εξόφλησης υπολοίπου τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου της ίδιας Συμβολαιογράφου, πραγματοποιήθηκε πώληση ακινήτου επί τωναριθμ.το οποίο άνηκε στην κυριότητα της υπό εκκαθάριση εταιρείας «.....», έναντι ποσού 1.203.441,23 ευρώ. Το ποσό αυτό κατατέθηκε στο λογαριασμότης EFG Eurobank Ergasias A.E. με δικαιούχο την υπό εκκαθάριση εταιρεία «.....» και προς απόδειξη προσκομίστηκε αντίγραφο εκτύπωση κίνησης λογαριασμού (από 18-12-2007 έως 24-12-2007), από τον οποίο φαίνεται η πίστωση του ποσού στις 20/12/2007 . Το ποσό αυτό όμως σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις δεν αποτελεί εισόδημά του ελεγχόμενου καθώς πρόκειται για εισόδημα της υπό εκκαθάριση εταιρείας που δεν έχει ακόμη λυθεί και εξακολουθεί να έχει δική της νομική προσωπικότητα και περιουσία διάφορη των μετόχων της που θεωρούνται τρίτοι προς αυτήν.) .

Στις 04/02/2008 μεταφέρθηκε ποσό 700.000,00 € από το λογαριασμό της υπό εκκαθάριση εταιρείας (με αριθμότης Τράπεζας Eurobank Ergasias A.E.) στον κοινό λογαριασμό των εκκαθαριστών (με αριθμότης Τράπεζα Eurobank Ergasias A.E.) .

Στις 07/03/2008 έκλεισε ο λογαριασμόςτης Τράπεζα Eurobank Ergasias A.E. και το υπόλοιπό του 1.698.385,93 € μεταφέρθηκε **στον επίσης κοινό λογαριασμότης Τράπεζας Eurobank Ergasias A.E.** με δικαιούχους το ελεγχόμενο και τοντου Ο λογαριασμός αυτός άνοιξε την ημέρα της μεταφοράς του ποσού αυτού.

Στη συνέχεια το ποσό αυτό τοποθετούνταν σε προθεσμιακές καταθέσεις και στις 26/03/2010 πραγματοποιήθηκε έμβασμα ποσού 1.200.000,00 € σε λογαριασμό της τράπεζας BNP PARIBAS CYPRUS LTD.»

Στην συνέχεια των διαπιστώσεων αυτών ο έλεγχος καταλήγει στον παρακάτω καταλογισμό:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008 - 31/12/2008

Στο υπόμνημά του προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι το ποσό του εμβάσματος προέρχεται από το ποσό που έλαβε από την πώληση του ακινήτου η υπό εκκαθάριση εταιρεία «.....» στην οποία αυτός και ο συνδικαιούχος του λογαριασμού

.....είναι εκκαθαριστές και το οποίο μεταφέρθηκε στον κοινό τους λογαριασμό με αρ.στις 04/01/2008 .

Το ποσό αυτό όμως σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις δεν αποτελεί εισόδημά του καθώς πρόκειται για εισόδημα της υπό εκκαθάριση εταιρείας που δεν έχει ακόμη λυθεί και εξακολουθεί να έχει δική της νομική προσωπικότητα και περιουσία διάφορη των μετόχων της που θεωρούνται τρίτοι προς αυτήν. **Ως εκ τούτου το ποσό της εκποίησης του ακινήτου ήτοι 1.100.127 ,97 € αλλά και το ποσό των 700.000€ τα οποία μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό τους από το λογαριασμό της υπό εκκαθάριση εταιρείας, κατά το ποσό που στον καθένα αναλογεί (50%) ήτοι 900.063,99 €, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας τους , λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στο οικονομικό έτος που αποκτήθηκε.**

Από τα παραπάνω εκτεθέντα το φορολογητέο εισόδημα στη χρήση 2008 ,όπως διαμορφώθηκε από τον έλεγχο παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 2008 (Οικ. Έτος 2009)		
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	Βάση Δήλωσης	Βάση Ελέγχου
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Υπόχρεος	Υπόχρεος
ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994)	0,00	900.063,99 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	900.063,99 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2009 - 31/12/2009

Στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 -31/12/2009 πραγματοποιήθηκαν 8 εμβάσματα συνολικού ποσού 4.400,00 ευρώ από λογαριασμό τους, ανάλυση του οποίου δεν έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος.

Το χρηματικό ποσό των 4.400,00 € το οποίο μεταφέρθηκε από τον προσφεύγοντα στο εξωτερικό στη χρήση 2009 , βάσει των εγγράφων δικαιολογητικών που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του σημειώματος, δεν καλύπτονται από τα προκύπτοντα κεφάλαια, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, βάσει των δηλώσεων που υποβλήθηκαν ,**οπότε προέκυψε προσαύξηση περιουσίας ποσού 4.400,00 € όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:**

Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων (έως 31-12-2008)	0
Μείον :Εμβάσματα στο εξωτερικό	4.400,00 €
Προσαύξηση περιουσίας στη χρήση 2009	4.400,00 €

Από τα παραπάνω εκτεθέντα το φορολογητέο εισόδημα στη χρήση 2009 ,όπως διαμορφώθηκε από τον έλεγχο παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 2009 (Οικ. Έτος 2010)		
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάση Δήλωσης	Βάση Ελέγχου
	Υπόχρεος	Υπόχρεος
Ποσό εμβάσματος που δεν καλύπτεται στη χρήση (εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994)	0,00	4.400,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	4.400,00 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010 - 31/12/2010

Στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010 πραγματοποιήθηκαν 9 εμβάσματα συνολικού ποσού 4.500,00 ευρώ σε τράπεζα της Ρουμανίας, από λογαριασμό του προσφεύγοντος, ανάλυση του οποίου δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και 1 έμβασμα ποσού 1.200.000 € σε τράπεζα της Κύπρου από τον κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Eurobank με αρ.

Όσο αφορά το έμβασμα των 1.200.00,00€ ο έλεγχος έχει ταυτοποιήσει την προέλευση του και το είχε φορολογήσει στην πηγή του (τις πρωτογενείς καταθλέσεις). Συγκεκριμένα το ποσό αυτό προέρχεται από ποσά τα οποία είχαν μεταφερθεί στο λογαριασμό τους από λογαριασμό της υπό εκκαθάριση εταιρείας «.....» στην οποία ο προσφεύγων είναι εκκαθαριστής, συνολικού ποσού 1.800.127,97€ στη χρήση 2008. Ο έλεγχος ως προς το ποσό αυτό ,το έχει θεωρήσει ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και το έχει φορολογήσει στη χρήση 2008.

Το χρηματικό ποσό των 4.500,00 € το οποίο μετέφερε ο προσφεύγων στο εξωτερικό στη χρήση 2010 , βάσει των εγγράφων δικαιολογητικών που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του σημειώματος, δεν καλύπτονται από τα προκύπτοντα κεφάλαια, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, βάσει των δηλώσεων που υποβλήθηκαν ,οπότε προέκυψε προσαύξηση περιουσίας ποσού 4.500,00 € όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων (έως 31-12-2009)	0
Μείον :Εμβάσματα στο εξωτερικό	4.500,00 €
Προσαύξηση περιουσίας στη χρήση 2010	4.500,00 €

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την προέλευση του κεφαλαίου των 1.800.127,97 ευρώ στον λογαριασμό με αρ.τραπέζης EUROBANK που μεταφέρθηκαν σύμφωνα με το διάγραμμα που περιλαμβάνεται στην σελ. 21 της από 22-12-2015 έκθεσης της φορολογικής αρχής, έχουν ως εξής: Μεταφορά 04/01/2008 από τον λογαριασμότης υπό εκκαθάριση εταιρείας «.....» στην οποία ο προσφεύγων και ο έχουν οριστεί ως εκκαθαριστές ποσών: 1.100.127 ,97 € (500.000 €, 500.127,97 € και 100.000 €), Μεταφορά στις 04/02/2008: 700.000€ από τον λογαριασμότης υπό εκκαθάριση εταιρείας «.....» στον με αρ.λογαριασμό της τράπεζης Eurobank με δικαιούχους:, εν συνέχεια μεταφορά στις 07/03/2008 από τον λογαριασμό αυτόν ποσού 1.698.385,93 € στον λογαριασμό με αρ.τραπέζης EUROBANK με τους ίδιους δικαιούχους, από τον οποίο

λογαριασμό διαπιστώθηκε ότι εξήλθαν τα εμβάσματα ποσών 1.200.000,00 ευρώ στις 26-3-2010, 1500,00 ευρώ στις 6-6-2011 και 80.000,00 ευρώ στις 20-6-2011 με αποδέκτες λογαριασμό που ανήκει στα ίδια πρόσωπα του παρακάτω πίνακα. Τα παραπάνω, **δεν τεκμηριώνουν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, διότι ο έλεγχος έχει προσδιορίσει επακριβώς την προέλευση της και όπως έχει κριθεί στην ΣτΕ 884/2016, η διάταξη αυτή «έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης...» Κατά συνέπεια αναιτιολόγητη προκύπτει η προσβαλλόμενη πράξη ως τους καταλογισμούς αυτούς και πρέπει να τροποποιηθεί. Διαφορετικά όμως έχει το θέμα της κτήσης – φορολόγησης – διανομής (προϊόντος πώλησης , διανομής αποθεματικού, τόκων – μερίσματος – προϊόντος εκκαθάρισης) και αποτύπωσης στα τηρούμενα βιβλία του μεταφερομένου ποσού από την εταιρεία «.....» καθώς και το θέμα της επιβολής φόρων ή τελών χαρτοσήμου, στο νομικό και στα φυσικά πρόσωπα συνεπεία της κρίσης ότι το ποσό αυτό αποτελεί εισόδημα κινητών αξιών (άρθρου 24-25 του ν.2238/1994) ή Δ' πηγής τα οποία δύναται να προκύψουν κατόπιν προσήκοντος ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής.**

Β) Λοιπά εμβάσματα- τεκμήρια κλπ

.....

Υπό κρίση Εμβασμάτων που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση 2009: 4.400,00 ευρώ

.....

Υπό κρίση Εμβασμάτων που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση 2010: 4.500,00 ευρώ

.....

Υπό κρίση Εμβασμάτων που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση 2011 : 26.300,00

Περαιτέρω, ως προς τα εμβάσματα του παραπάνω πίνακα τα οποία διαπιστώθηκε ότι εξήλθαν από άλλο λογαριασμό πλην του με αρ.τραπέζης EUROBANK και συνεπώς δεν έχουν ως προέλευση την ως άνω προσδιορισθείσα γνωστή πηγή, ήτοι:

Ποσού 4.400,00 ευρώ στην χρήση 2009 σύμφωνα με τον προσφεύγοντα αποτελούν μεταφορά χρημάτων στην Ρουμανία για τις ανάγκες των παιδιών του,

ποσού 4.500,00 ευρώ στην χρήση 2010 και

ποσού 26.300,00 ευρώ στην χρήση 2011,

καθώς και την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που προκύπτει από τον πίνακα της σελίδας 24 της οικείας έκθεσης ελέγχου:

Ποσού 2097,00 ευρώ στην χρήση 2009,

ποσού 12.377,31 ευρώ στην χρήση 2010 και

ποσού 51.770,00 ευρώ στην χρήση 2011,

ο προσφεύγων για την κάλυψή τους επικαλείται εισερχόμενα εμβάσματα από τα εξωτερικά τα οποία δήλωνε στον κωδικό 783- εισαγωγή συναλλάγματος μη εκχωρητέου υποχρεωτικά στην

ΕΤΕ- όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα της σελίδας 25 της έκθεσης ελέγχου

Οικ. έτος	Ποσό κωδ. 783	Χώρα Προέλευσης χρημάτων
2001	21.048.860 δρχ.	
2006	10.000,00 ευρώ	Γαλλία
2009	55.000,00 ευρώ	Γαλλία
2010	12.000,00 ευρώ	Γαλλία
2011	12.500,00 ευρώ	Γαλλία
2012	45.000,00 ευρώ	Ελβετία

Ο έλεγχος δεν δέχθηκε τα παραπάνω ποσά ούτε τα έλαβε υπόψη στο σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων καθώς δεν είχαν προσκομιστεί από τον ελεγχόμενο φορολογικά πιστοποιητικά με τα οποία να βεβαιώνεται η φορολογική του κατοικία εκτός Ελλάδας. Ως εκ τούτου έκρινε ότι θα πρέπει να αποδειχθεί ότι τα παραπάνω ποσά έχουν φορολογηθεί στη χώρα από την οποία εισήχθησαν (σεχτ. Άρθρο 19 παρ. 2 ν.2238/1994).

Ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον της Υπηρεσίας μας σε φωτοαντίγραφο αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας για το έτος κτήσης του εισοδήματος 2012 (σε δύο σελίδες) το οποίο έχει κατατεθεί στις Ελβετικές φορολογικές αρχές την 23-1-2013 και έχει επισημείωση "APOSTILLE" 5-2-2013, σε φωτοαντίγραφο βεβαίωση του Γενικού Προξενείου της Ελλάδας στην Γενεύη με ημερ. 31-10-2012 και Α.Π.Φ.....σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι κάτοικος Γενεύης Ελβετίας από 4-1-1985 και εγγεγραμμένος στα Προξενικά Μητρώα της αυτής Αρχής με α/α/1Κ στην οποία αναρμοδίως ως προς το δεύτερο σκέλος (και εξ αυτού δεν λαμβάνεται υπόψη από την Υπηρεσία μας) αναφέρεται ότι «σύμφωνα με τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία αποδεικνύεται η φορολόγηση του ανωτέρω από τις αρμόδιες Ελβετικές Φορολογικές Αρχές και είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας μέχρι και σήμερα», Επίσημη μετάφραση του από 22-10-2015 πιστοποιητικού με αρ. αναφοράς YN/adb της Δημοκρατίας και Καντόνι της Γενεύης σε φωτοαντίγραφο, χωρίς επισημείωση «APOSTILLE» στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων κάτοικος Γενεύης, οδός, είναι εγγεγραμμένος στο φορολογικό μητρώο και υπόκειται χωρίς περιορισμούς στους φόρους του Καντονίου, της κοινότητας της Ομοσπονδίας, άμεσα εντός του Καντονίου της Γενεύης κατά την ημερομηνία του πιστοποιητικού. Αυτό το πιστοποιητικό εκδόθηκε, με την επιφύλαξη αλλαγής κατοικίας εντός του Καντονίου της Γενεύης, από σήμερα και μέχρι την λήξη του φορολογικού έτους, Βεβαίωση της 12-10-2015 σε φωτοτυπία και μετάφραση σε φωτοτυπία χωρίς επισημείωση APOSTILLE στην οποία το γραφείο του Καντονίου ασφάλισης και μεταναστών του τμήματος ασφάλισης και οικονομικών της Δημοκρατίας του Καντονίου της Γενεύης βεβαιώνει μεταξύ άλλων ότι ο προσφεύγων κατοικεί στο έδαφος του Καντονίου από την 4^η Ιανουαρίου 1985.

Από τα κατατεθέντα στοιχεία και την ισχύουσα νομοθεσία και τις ΠΟΛ του Υπ. Οικ. προκύπτουν τα εξής:

1. Η αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας για το έτος κτήσης του εισοδήματος 2012 (σε δύο σελίδες) το οποίο έχει κατατεθεί στις Ελβετικές φορολογικές αρχές την 23-1-2013 και έχει επισημείωση "APOSTILLE" 5-2-2013 είναι ανακριβής διότι στην ερώτηση «ήσαστε μέτοχος μιας ανώνυμης εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί κατά τους Ελληνικούς νόμους» ο προσφεύγων σημείωσε την ένδειξη «όχι», ενώ σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής μετέχει ως κύριος μέτοχος και είναι εκκαθαριστής της εταιρείας «.....». Κατά συνέπεια η αίτηση αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη ως αποδεικτικό της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, ενώ αφορά επόμενο του ελέγχου διαχειριστικό έτος 2012.
2. Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι με βάσει τα παραπάνω ελεγχθέντα στοιχεία τα οποία είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο η φορολογική αρχή απεφάνθη ότι: « Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1058/18-03-2015 : Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους (Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους., σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/νσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. [Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014](#) έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα. Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας. Σύμφωνα δε με το με αρ. πρωτ.: Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ με το οποίο παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ., « Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...**Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα**» .Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...**αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές**». Από τα παραπάνω συνάγεται ότι εφόσον με την Ελβετία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος ο ελεγχόμενος οφείλει να προσκομίσει

πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας και συγκεκριμένα την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα). Τα έγγραφα που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν είναι τα προβλεπόμενα και συγκεκριμένα δεν υποκαθιστούν το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από τις Ελβετικές αρχές με το οποίο να πιστοποιείται ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας.

Εξάλλου ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε δικαιολογητικά τα οποία να αποδεικνύουν ότι το κέντρο του οικογενειακού του βίου (οικογενειακή εστία), το κέντρο του επαγγελματικού του βίου, της ύπαρξης του και των βιοτικών του σχέσεων βρίσκεται στην Ελβετία αλλά και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τις οποίες έχει καταθέσει στην Ελβετία.»

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ο έλεγχος έκρινε ότι δεν έχουν προσκομιστεί επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1142 Αθήνα, 31 Μαΐου 2012 Εγκυκλίου του Υπ. Οικ. με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας»: «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.

Δεδομένου ότι, η έννοια της κατοικίας δεν ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, θα κρίνεται από τις διατάξεις των άρθρων 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα, όπου προβλέπεται 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 ωςότου 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. 175/24.08.1982 διαταγή).

Όσον αφορά στην έννοια της συνήθους διαμονής, αυτή στοιχειοθετείται όταν ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, θα λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Από την εν λόγω αρχή συνάγεται ότι, οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας, δεν θα συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο. **Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά**, εάν δηλαδή προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος (π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, στην περίπτωση που διαμένει σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε.-Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος).»

Ακόμα σύμφωνα με την με Αριθ. ΠΟΛ. 1136/ 11 Ιουνίου 2013 του Υπ. Οικ. με θέμα: «Καθορισμός των δικαιολογητικών που υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 61 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.» ορίστηκε ότι: «1. Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται να 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.

Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας, θα πρέπει να φέρουν την επισήμειωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α' 188/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης (σχετ: ΥΠΟΙΚ 1047385/542/0006Δ/25.05.2006, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει).

Για τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα που προέρχονται από κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, καθώς και για εκείνα που προέρχονται από κράτη για τα οποία η χώρα μας έχει διατυπώσει αντιρρήσεις (objections) για την προσχώρησή τους στην εν λόγω Σύμβαση και για όσο διάστημα δεν έχουν αρθεί οι επιφυλάξεις αυτές, ισχύει η προξενική θεώρηση (σχετ: ΥΠΟΙΚ 1032348/346/0006Δ/03.04.2007 και ΥΠΟΙΚ 1059356/627/0006Δ/03.06.2008)....

2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω δικαιολογητικών, τα φυσικά πρόσωπα θα θεωρούνται *κάτοικοι* Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, πράγματι δεν δηλώνει ούτε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διατηρεί ο ίδιος κύρια κατοικία στο εσωτερικό, πλην όμως το γεγονός ότι ήταν νόμιμος εκπρόσωπος στην Ελλάδα από 09-02-2000 έως 23-06-2003 στην Αλλοδαπή Εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου “.....» ΑΦΜ, κατείχε 350 εταιρικά μερίδια επί συνόλου 1000, ήταν μέλος στην εταιρεία «.....» ΑΦΜ, από 25-5-2000 έως 08-01-2007, ήταν διευθύνων σύμβουλος έως 28-2-1993 στη εταιρεία «.....» ΑΦΜ και από 15-12-2000 εκκαθαριστής στην ίδια εταιρεία στην οποία παραμένει κύριος μέτοχος (σελ.18 έκθεσης ελέγχου), καταδεικνύει τη διαρκή ενασχόλησή του με εταιρείες και επιχειρηματικές δραστηριότητες στην ημεδαπή που απαιτούσαν την συχνή ή συνεχή παρουσία του στην Ελλάδα και κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή τα δικαιολογητικά που κατετέθησαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και στην Υπηρεσία μας, ήτοι: Επίσημη μετάφραση του από 22-10-2015 πιστοποιητικού με αρ. αναφοράς ΥΝ/adb της Δημοκρατίας και Καντόνι της Γενεύης σε φωτοαντίγραφο, στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων κάτοικος Γενεύης, οδός, είναι εγγεγραμμένος στο φορολογικό μητρώο και υπόκειται χωρίς περιορισμούς στους φόρους του Καντονίου, της κοινότητας της Ομοσπονδίας, άμεσα εντός του Καντονίου της Γενεύης κατά την ημερομηνία του πιστοποιητικού. Αυτό το πιστοποιητικό εκδόθηκε, με την επιφύλαξη αλλαγής κατοικίας εντός του Καντονίου της Γενεύης, από σήμερα και μέχρι την λήξη του φορολογικού έτους, και βεβαίωση της 12-10-2015 σε φωτοτυπία και μετάφραση σε φωτοτυπία στην οποία το γραφείο του Καντονίου ασφάλισης και μεταναστών του τμήματος ασφάλισης και οικονομικών της Δημοκρατίας του Καντονίου της Γενεύης βεβαιώνει μεταξύ άλλων ότι ο προσφεύγων κατοικεί στο έδαφος του Καντονίου από την 4^η Ιανουαρίου 1985, το μεν πρώτο δεν πιστοποιεί την κατοικία για τα ελεγχόμενα έτη από 01-01-2008 έως 31-12-2011, ενώ κανένα από τα δύο δεν φέρει την επισημείωση της Χάγης [N. 1497/1984 (ΦΕΚ Α΄ 188/27.11.1984)] με αποτέλεσμα να μην λαμβάνεται υπόψη από τις φορολογικές αρχές και την Υπηρεσία μας.

Επειδή από την βεβαίωση του Γενικού Προξενείου της Ελλάδας στην Γενεύη με ημερ.και Α.Π.Φ. σύμφωνα με την οποία (κατά το μέρος που λαμβάνεται υπόψη) ο προσφεύγων είναι κάτοικος Γενεύης Ελβετίας από 4-1-1985 και εγγεγραμμένος στα Προξενικά Μητρώα της αυτής Αρχής με α/α, πιστοποιείται μόνον ότι διατηρεί κατοικία στην Γενεύη, χωρίς όμως να προκύπτει από βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της Γενεύης ότι ο προσφεύγων υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Γενεύη για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, τις οποίες άλλωστε ουδέποτε προσκόμισε.

Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ο προσφεύγων, ενώ δηλώνει «συνταξιούχος» στην Γενεύη όπου και διατηρεί εκεί κατοικία, ωστόσο διατηρούσε και

διατηρεί, όσο παραμένει βασικός μέτοχος και εκκαθαριστής στην εταιρεία «.....», επιχειρηματικά συμφέροντα στην Ελλάδα, που υπό τις παρούσες συνθήκες τον καθιστούν – εφόσον αυτός, με προσήκοντα και κατά τον τύπο που απαιτείται στοιχεία, έχοντας εκείνος το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1142 Αθήνα, 31 Μαΐου 2012 του Υπ. Οικ. αλλά και με την γενική υποχρέωση να αποδείξει ότι τα καταλογισθέντα αποτελούν αφορολόγητα ποσά βλ. ΣτΕ 387/2015, δεν αποδεικνύει διαφορετικά- **φορολογικό κάτοικο Ελλάδος για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011** σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. και τις ΠΟΛ. 1142 Αθήνα, 31 Μαΐου 2012 Εγκυκλίου του Υπ. Οικ. **ως διαμένοντα στην Ελλάδα που η διαμονή του αυτή τεκμαίρεται με βάση τα διαπιστωθέντα ως συνήθης.**

Επιπλέον, για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέθεσε τα προβλεπόμενα από την με Αριθ. ΠΟΛ. 1136/11 Ιουνίου 2013 δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού προκειμένου να θεωρηθεί ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, ενώ, όπως προκύπτει από την κίνηση του λογαριασμού της τραπεζής EUROBANK που ο ίδιος προσκόμισε, είχε πραγματικό εισόδημα από τόκους καταθέσεων. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι να θεωρείται *κάτοικος* Ελλάδας και να φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του για την χρήση αυτή.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 του ν.2238/1994: «το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται: ...Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μόνιμων κατοίκων εξωτερικού.»

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2238/1994: «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:

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό,..»

Επειδή ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις δηλώσεις του ποσά στον κωδικό 783-εισαγωγή συναλλάγματος μη εκχωρητέου υποχρεωτικά στην ΕΤΕ- όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, τα οποία ελήφθησαν υπόψη στην εκκαθάριση των υποβληθέντων δηλώσεων:

Οικ. έτος	Ποσό κωδ. 783	Χώρα Προέλευσης χρημάτων
2001	21.048.860 δρχ.	

2006	10.000,00 ευρώ	Γαλλία
2009	55.000,00 ευρώ	Γαλλία
2010	12.000,00 ευρώ	Γαλλία
2011	12.500,00 ευρώ	Γαλλία
2012	45.000,00 ευρώ	Ελβετία

Επειδή για τα ποσά αυτά δεν δικαιολογήθηκε η απόκτηση αυτού του συναλλάγματος από τον προσφεύγοντα ο οποίος αντιμετωπίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, νομίμως δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων καθώς και για την δικαιολόγηση των τεκμηρίων της εκάστοτε χρήσης. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω η ισχυριζόμενη άτυπη δωρεά χρημάτων ύψους 4.400,00 στην Ρουμανία για τις ανάγκες των παιδιών του, εφόσον αποτελεί τεκμήριο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. ε του ν.2238/1994, ενώ σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1033/ Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 του Υπ. Οικ.** «..σύμφωνα με τα ισχύοντα στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών, χρόνος φορολογίας για τις άτυπες δωρεές και γονικές παροχές είναι ο χρόνος σύστασης αυτών, δηλαδή - εν προκειμένω - ο χρόνος παράδοσης των χρηματικών ποσών. Εφόσον με την υποβολή της οικείας δήλωσης φόρου δωρεάς δεν μπορεί να αποδειχθεί ο αληθής χρόνος σύστασης της δωρεάς - γονικής παροχής, κατ' αρχήν ο αναλογών φόρος δωρεάς θα υπολογισθεί με τα ισχύοντα κατά τον αναγραφόμενο στη δήλωση χρόνο σύστασης της δωρεάς. Εάν κατά τον έλεγχο της υπόθεσης φόρου δωρεάς - γονικής παροχής διαπιστωθεί με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. μεταφορά χρηματικών ποσών από και προς λογαριασμό) ότι η παράδοση των χρηματικών ποσών έγινε σε διαφορετικό χρόνο, ακολουθούνται οι σχετικές διαδικασίες για την έκδοση πράξης επιβολής φόρου.»

Όμως, επειδή η πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 προσαυξάνει τα φορολογητέα εισοδήματα μόνο στην περίπτωση που δεν δηλώνεται ή δεν καταλογίζεται μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, συνεπώς ο καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας που αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στη διαχειριστική περίοδο 01-01-2010/31-12-2010 ποσού 599.904,50 ευρώ πλέον 4.500,00 ευρώ ,εξαλείφει την πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων που φορολογήθηκε στη χρήση αυτή ποσού 12.377,31 ευρώ η οποία καταλογίστηκε από τον ίδιο έλεγχο.

Ομοίως, επειδή η πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 προσαυξάνει τα φορολογητέα εισοδήματα μόνο στην περίπτωση που δεν δηλώνεται ή δεν καταλογίζεται μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, συνεπώς ο καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας που αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στη διαχειριστική περίοδο 01-01-2011/31-12-2011 ποσού 26.300,00 ευρώ, εξαλείφει μέχρι το ύψος αυτό την πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων που φορολογήθηκε στη χρήση αυτή ποσού 51.770,00 ευρώ η οποία καταλογίστηκε από τον ίδιο έλεγχο η οποία περιορίζεται στο ύψος των 25.470,00 ευρώ.

Για τους λόγους αυτούς,

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα **την αποδοχή της** ως προς το καταλογιζόμενο μέρος ½ από τα μεταφερόμενα ποσά στον κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντα με τονμε αρ.τραπέζης EUROBANK α) στις 04/01/2008 του ποσού των 1.100.127,97€ (με τρεις αναλήψεις των 500.000€, 500.127,97€ και 100.000€) από το λογαριασμό με αριθμότης Τράπεζας Eurobank Ergasias A.E., δικαιούχος του οποίου είναι η υπό εκκαθάριση εταιρεία «.....», και β) στις 04/02/2008 του ποσού 700.000,00€ από το λογαριασμό με αριθμό της Τράπεζας Eurobank Ergasias A.E. , δικαιούχος του οποίου είναι η υπό εκκαθάριση εταιρεία «.....», τα οποία δεν αποτελούν φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και το σκεπτικό της παρούσης, την διαγραφή πρόσθετης τεκμαρτής δαπάνης ποσού 12.377,31 ευρώ στο οικ. έτος 2011 και ποσού 26.300,00 ευρώ στο οικ. έτος 2012 συνεπεία του καταλογισμού εισοδήματος Ζ' πηγής στο ίδιο οικονομικό έτος και **την απόρριψη** της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους άλλους λόγους και ποσά.

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

Φορολογία Εισοδήματος

.....

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

