



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

Καλλιθέα

23-5-2016

Αριθμός απόφασης:

1883

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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του , κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου βάσει της με αρ. εντολής μερικού ελέγχου ετών 2008 έως 2012 (σε αντικατάσταση της με αρ.εντολής ελέγχου) η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. του με αριθμό πρωτοκόλλου εγγράφου που διαβιβάσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπ. Οικονομικών. Σύμφωνα με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος δεδομένου ότι δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου προκειμένου να προσκομίσει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας ετών 2008-2012 για τα οποία υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού ούτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας του στο εξωτερικό. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε τη δαπάνη αγοράς ακινήτου στη βάσει του με αρ. Συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου, ούτε προσκόμισε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο δικαιολογητικά για τον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος που κατέβαλλε για την αγορά του εν λόγω ακινήτου, το οποίο δήλωσε ως δευτερεύουσα κατοικία τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012 ενώ παρέλειψε να το δηλώσει στην οικεία δήλωσή οικονομικού έτους 2009 για το διάστημα ενός μήνα εντός του 2008.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η μόνιμη κατοικία του ευρίσκεται στη και στην Ελλάδα έρχεται περιστασιακά, για λόγους αναψυχής, οπότε και διαμένει στο ακίνητο που αγόρασε. Η φορολογική αρχή, χωρίς να έχει το παραμικρό στοιχείο που να συνιστά έστω κι ένδειξη ότι είναι κάτοικος

Ελλάδος, και παραβιάζοντας τα διδάγματα της κοινής πείρας, έκρινε ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

2. Ζει και εργάζεται στη Υποβάλλει τακτικά τη φορολογική του δήλωση στιςφορολογικές αρχές. Το 2008, αξιοποιώντας εισόδημα που είχε από την εργασία του στη, αγόρασε μία εξοχική οικία στη Πέραν αυτού, ούτε άσκησε οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα, ούτε διαμένει εδώ, εκτός από τις σποραδικές επισκέψεις στην εξοχική κατοικία του στη Η έκθεση ελέγχου δεν έχει καμία ένδειξη ότι άσκησε οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα ή ότι συνέτρεξαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 § 1 ν. 2238/1994, ώστε το εισόδημά του να υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Από μόνη τη μη-προσκομιδή εγγράφων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και ότι μία κατοικία (εξοχική ως εκ του προορισμού της, άρα και δευτερεύουσα) ήταν η κύρια κατοικία του.

3. Η υποχρέωσή του για δικαιολόγηση των εισοδημάτων, από τα οποία κάλυψε το τίμημα της αγοράς της εξοχικής του κατοικίας, απορρέει αποκλειστικά και μόνο από το αυθαίρετο και αναπόδεικτο πορισματικό συμπέρασμα ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, το οποίο και αρνείται κατηγορηματικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2238/94 ορίζεται:

«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν το κρινόμενο έτος 2008, 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 ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 2238/94 ορίζεται:

«1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορες του στην Ελλάδα. Υπόχρεοι σε

υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:

α)β)γ)δ)ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

στ) Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα.»

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κοινοποιηθείσα δια της φορολογικής του εκπροσώπου, σε αυτόν, πρόσκληση με **αρ. πρωτ.**, ώστε να καταθέσει τα αιτούμενα στην Πρόσκληση δικαιολογητικά που θα αποδείκνυαν τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Επειδή κατά την κατάθεση της παρούσας προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε φωτοαντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2008,2009,2010,2011 και 2012 με μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ήτοι επίθεση επισημείωσης (Apostille) βάσει των διατάξεων του άρθρου 3 Ν. 1497/1984.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε, σε συνέχεια του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ εγγράφου της Υπηρεσίας για προσκόμιση στοιχείων, με τα με αρ. πρωτ. και πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας έτους 2008 το οποίο φέρει την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α' 188/27.11.1984)] καθώς και ακριβή μετάφρασή του.

Επειδή όπως προκύπτει από το προσκομισθέν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, **ο προσφεύγων το κρινόμενο έτος 2008 είναι φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας** και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του στηγια το εν λόγω έτος και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός αναφορικά με τη φορολογική κατοικία του προσφεύγοντα τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 ν. 2238/94 ορίζεται:

«1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, όπως αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις

διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2)....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 ν. 2238/94 ορίζεται:

«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 χρηματοδοτική ή χρονομεριστική 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....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2238/94 ορίζεται:

«1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής 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 φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

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 σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων προέβη στην έκδοση ΑΦΜ στις ... υποβάλλοντας τη με αρ.δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Ειδικότερα, το κρινόμενο έτος υπέβαλλε την με αρ.δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 έτους 2009 στην οποία δήλωσε ένα ακίνητο στην, ήτοι συνολικής επιφάνειας τ.μ., το οποίο απέκτησε βάσει του με αρ. συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου αντί τιμήματος ύψους€ ενώ παρέλειψε να δηλώσει τη δαπάνη αγοράς του εν λόγω ακινήτου κατά την υποβολή της με αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, η οποία σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου ανήλθε σε€.

Επειδή εν όψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος αφενός όφειλε να δηλώσει τη δαπάνη απόκτησης του εν λόγω ακινήτου στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και αφετέρου στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17 του ν. 2238/94 καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2238/94 και ως εκ τούτου το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα για το οικονομικό έτος προσδιορίζεται βάσει της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης για την αγορά του εν λόγω ακινήτου ήτοι στο ύψος των€, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, ο οποίος έχει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ως άνω δαπάνης.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η υποχρέωση δικαιολόγησης των εισοδημάτων με τα οποία κάλυψε το τίμημα της αγοράς της εν λόγω κατοικίας απορρέει αποκλειστικά και μόνο από την κρίση του ελέγχου ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).