



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
A5 ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

Καλλιθέα 06-05-2016

Αριθμός απόφασης: 1636

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 της «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου με διεύθυνση επικοινωνίας στην Ελλάδα,, κατά των υπ' αριθμ.: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθ. 29 Ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2011 και γ) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, οικ. έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά της από οικείας έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 195.742,72€ πλέον 234.891,26€(πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 430.633,98€, για το οικον. έτος 2011.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης(άρθ. 29 του Ν. 3986/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εισφορά αλληλεγγύης(κύριος φόρος) ποσού 18.590,46€ πλέον 22.308,55€(πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 40.899,01€, για το οικον. έτος 2011.

3) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου(αρθ. 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα αυτοτελές πρόστιμο 300,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης για το οικ. έτος 2012, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου εισοδήματος.

Με αιτία το χρηματικό ποσό που απέστειλε στο εξωτερικό η προσφεύγουσα κατά το έτος 2010, εξεδόθη η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με ελεγχόμενες χρήσεις 2009, 2010 και 2011(οικ. έτη 2010, 2011 & 2012) και διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66, 67 και 67^Α του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), προκειμένου να διερευνηθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας κατά τα ανωτέρω οικ. έτη, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 § 3 Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 και ισχύει).

Σύμφωνα με το σύστημα ELENXIS του Υπουργείου Οικονομικών, η προσφεύγουσα απέστειλε στο εξωτερικό, στις, χρηματικό ποσό ύψους **464.761,60€** (588.760,00CAD), από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας στην Κύπρο.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2011, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και της καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος καθώς και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης (αρθ. 29 του Ν. 3986/2011), μετά των νομίμων προσαυξήσεων. Για το οικ. έτος 2012 της επιβλήθηκε πρόστιμο του αρθ. 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, όσον αφορά στο Ε2 του συζύγου.

Με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., συνυποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα τα κάτωθι δικαιολογητικά:

1) Πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου οικονομικών ετών 2001 – 2012 και φορολογικές δηλώσεις Οικ. Ετών 2003 – 2011 που αφορούν τον

2) Επικυρωμένα φωτοαντίγραφα:

α) των από βεβαιώσεων αγοράς Travellers Cheques της ποσού 3.000€ και 2.000€.

β) των μοναδικών βεβαιώσεων Αγοράς Συναλλάγματος (αγορά επιταγών) με αριθμ.:
..... ποσού 3.500,00CAD ή 2.453,25€,
..... ποσού 3.000,00CAD ή 1.931,81€,
..... ποσού 2.000,00CAD ή 1.196,97€,
..... ποσού 3.500,00CAD ή 2.165,87€,
..... ποσού 4.000,00CAD ή 2.413,58€,
..... ποσού 1.000,00CAD ή 249.937 δρχ, της, **με δικαιούχο τον**

γ) των μοναδικών βεβαιώσεων Αγοράς Συναλλάγματος με αριθμ.:
....., ποσού 17.113,10CAD ή 11.000,00€,
....., ποσού 7.996,80€,
..... ποσού 90.000,00CAD ή 55.333,54€, της, **με πελάτη τον**

δ) της μοναδικής βεβαίωσης Αγοράς Συναλλάγματος με αριθμ. ποσού 3.000,00CAD ή 1.790,58€, της Τράπεζας, **με δικαιούχο τον**

ε) του από έντυπου κατάθεσης ποσού 3.000,00 CAD στην Τράπεζα, **από τον πελάτη**

στ) των επιταγών με αριθμ.:, ποσού 150.000,00CAD,
....., ποσού 150.000,00CAD,
....., ποσού 60.000,00 CAD τηςBank και
..... ποσού 80.400,00€ της, πληρωτέες σε διαταγή **του**

ζ) την από 30/03/2009 ειδοποίηση ανανέωσης προθεσμιακής κατάθεσης (από 30-03-200-έως 30-06-2009) στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας της, με συνδικαιούχους τους:(υιός),(σύζυγος) και.....(προσφεύγουσα), ποσού 343.243,57 CAD.

η) του υπ' αριθμ.: εμβάσματος της BANK ποσού 6.000 CAD, προς την Τράπεζα, με αγοραστή την και δικαιούχο την

θ) Το από 10-01-1974 Πρωτόκολλο Παραλαβής Μοναδικής Βεβαίωσης Εισαγωγής Συναλλάγματος επ' ονόματι, συνολικού ποσού 563.115,40 δρχ, της Νομαρχίας Αττικής-Διαμέρισμα Πειραιώς, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για αγορά κατοικίας (αρ. φακέλου - εφορία)

ι) την υπ' αριθμ.: Δήλωση Κομιζομένων Μετρητών και Αξιών της Υπηρεσίας Προστασίας Εθνικού Νομίσματος, για ποσό 1.938 CAD, για τον

κ) το υπ' αριθμ. έμβασμα της Τράπεζας (κατάστημα), ποσού 5.700,00 CAD , πληρωτέο στην (προσφεύγουσα), και

το υπ' αριθμ..... έμβασμα της Τράπεζας (κατάστημα), ποσού 5.000,00 CAD, πληρωτέο στον

3) Επικυρωμένο αντίγραφο της από Βεβαίωσης της Τράπεζας(κατ., σύμφωνα με την οποία εκτελέστηκαν οι κατωτέρω εντολές μεταφοράς χρηματικών ποσών:

α) Στο εξωτερικό :

Ημερ/νία εντολής	Ποσό /νόμισμα	Χώρα προορισμού	Δικαιούχος κεφαλαίων
.	588.760,00 CAD	.	.

β) Από εξωτερικό:

Ημερ/νία εντολής	Ποσό /νόμισμα	Χώρα προέλευσης	Δικαιούχος κεφαλαίων
.	30.000,00 CAD	.	.
20/06/2012	10.000,00 CAD		.

με συνημμένα επικυρωμένα αντίγραφα των ως άνω παραστατικών, ήτοι:

- Το swift της τράπεζας με το ποσό του εμβάσματος των 588.760,00€ CAD-, το οποίο απεστάλη στις, με εντολέα(ordering customer) τον, από τον υπ' αρ. GR λογαριασμό, της τράπεζας, στον υπ' αρ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας στην Κύπρο και δικαιούχο (ben. Customer) τον

- Την από εισερχόμενη εντολή της τράπεζας ποσού 10.000,00CAD με το σχετικό swift, από την οποία προκύπτει η πίστωση του ποσού στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας στην Ελλάδα.

- Την από εισερχόμενη εντολή της τράπεζας ποσού 29.996,15CAD με το σχετικό swift, από την οποία προκύπτει η πίστωση του ποσού στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας στην Ελλάδα.

4) Την από 05/01/2016 βεβαίωση της Τράπεζας σύμφωνα με την οποία δικαιούχοι του υπ' αρ. λογαριασμού της τράπεζας, είναι οι: α)(σύζυγος), β) (προσφεύγουσα), γ)(κόρη) και δ)(υιός) (χωρίς να διευκρινίζεται από πότε είναι κοινός ο λογαριασμός).

5) Κίνηση του υπ' αριθμ.: λογαριασμού της Τράπεζας από 05/02/2010 έως 28/06/2013, από τον οποίο στις εξήλθε το έμβασμα των 588.760,00 CAD ή 464.761,60€.

6) Το από Πιστοποιητικό Γάμου της προσφεύγουσας (.....) με τον, της Ορθοδόξου Ελληνικής Εκκλησίας στο

7) Το υπ' αριθμ.: Πληρεξούσιο του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στο, με το οποίο ορίζει πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό της τον

8) Εκκαθαριστικά σημειώματα από τον Καναδά για τα φορολογικά έτη 2010, 2011 & 2014 της

9) Περιουσιακή Κατάσταση του όπως έχει δηλωθεί έως την 06/01/2016.

10) Κοινή δήλωση της προσφεύγουσας μετά του συζύγου της, φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2014) και τα εκκαθαριστικά σημειώματα οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014.

11) Εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ 2015 του

12) Το από Πιστοποιητικό του Γενικού Προξενείου της Ελλάδας στο Τορόντο-Καναδά, του(υιού της προσφεύγουσας), σύμφωνα με το οποίο γεννήθηκε στις στο Τορόντο και είναι μόνιμος κάτοικος Καναδά, φορολογούμενος στην χώρα αυτή πέραν της διετίας.

13) Εκκαθαριστικά σημειώματα από τον Καναδά για τα φορολογικά έτη 2001-2014 του

Τα υπ' αριθμ. 1 έως 3 δικαιολογητικά είχαν ήδη υποβληθεί στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τα με αριθμ. πρωτ. και απαντητικά Υπομνήματα της προσφεύγουσας και έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Τα υπ' αριθμ. 4 έως 13 δικαιολογητικά δεν ελήφθησαν υπ' όψη από τον έλεγχο καθώς δεν τέθηκαν στη διάθεσή του έως την ημερομηνία υπογραφής της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Στις, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας Υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. εισερχομένου εγγράφου, με συνημμένα τα κάτωθι νέα αποδεικτικά στοιχεία:

1) Την από Υπεύθυνη Δήλωση σχετικά με το ακριβές του περιεχομένου του συνυποβληθέντος με την ενδικοφανή προσφυγή ηλεκτρονικού φακέλου (CD).

2) Την από βεβαίωση της Τράπεζας με την οποία βεβαιώνεται ότι διατηρείται στην Τράπεζά της (ως ειδική διάδοχος της) ο υπ' αριθ. (πρώην) κοινός λογαριασμός ταμιευτηρίου με συνδικαιούχους τους: α)(προσφεύγουσα), β)(σύζυγο), γ) (τέκνο) και δ) (τέκνο), χωρίς να προσδιορίζεται από πότε είναι κοινός ο λογαριασμός.

3) Ακριβές αντίγραφο της από βεβαίωσης εισοδήματος τόκων καταθέσεων, για το έτος 2012, της Τράπεζας, από την οποία προκύπτουν επίσης οι ως άνω συνδικαιούχοι του υπ' αριθ. λογαριασμού.

4) Ακριβές αντίγραφο του από Πιστοποιητικού του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στο Τορόντο του Καναδά σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν μόνιμη κάτοικος του Τορόντο Οντάριο Καναδά πέραν της διετίας, αμειβόμενη και φορολογούμενη στη χώρα αυτή.

5) Φωτοαντίγραφα διαβατηρίων της προσφεύγουσας, με διάρκεια ισχύος, ως ακολούθως: α) από ... έως, β) από ... έως, γ) από έως, δ) από ... έως, ε) από έως, στ) από έως, ζ) από έως, η) από έως και θ) από έως Από το με ημερομηνία έναρξης ισχύος καναδέζικο διαβατήριο και εντεύθεν, ως εθνικότητα της προσφεύγουσας αναγράφεται η Καναδική.

6) Φωτοαντίγραφα διαβατηρίων των τέκνων της προσφεύγουσας (.....&) στα οποία ως εθνικότητα αναγράφεται η Καναδική.

7) Φωτοαντίγραφα φορολογικών δηλώσεων ετών 2004, 2005, 2007, 2008, 2009 & 2010, με τα καθαρά εισοδήματα της κόρης της,, αποκτηθέντα στον Καναδά.

Στις, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας νέο Υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. εισερχομένου εγγράφου, με συνημμένα τα κάτωθι νέα αποδεικτικά στοιχεία:

1) Την από βεβαίωση της Τράπεζας (ως ειδική διάδοχος της) σύμφωνα με την οποία δικαιούχοι του υπ' αρ. λογαριασμού (πρώην), είναι οι: α), β) (προσφεύγουσα), γ) και δ) και ο οποίος διατηρείτο στην τράπεζά τους μέχρι τις

2) Τις από Βεβαιώσεις εισοδήματος τόκων και καταθέσεων της Τράπεζας, για τα έτη 2007, 2008, 2009 και 2010, για τον υπ' αρ. λογαριασμό(της τράπεζας), από τις οποίες προκύπτει ότι συνδικαιούχοι για το έτος 2007 ήταν οι: α) (προσφεύγουσα) και β) και για τα έτη 2008, 2009 και 2010, συνδικαιούχοι ήταν και οι τέσσερις ως άνω.

3) Την από 21-03-2007 έως 30-06-2007 αναλυτική κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού Ταμιευτηρίου με STATEMENT της τράπεζας (νυν), με ημερομηνία έναρξης,

4) Την από 01-07-2007 έως 31-10-2007, την από 01-01-2008 έως 31-07-2008 και την από 01-01-2009 έως 31-12-2010 αναλυτική κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού Επενδυτικού Ταμιευτηρίου της ίδιας τράπεζας, με ίδια ημερομηνία έναρξης ως άνω, ως συνέχεια του προηγούμενου λογαριασμού.

5) Φωτοτυπίες φορολογικών δηλώσεων, (με αριθμό λογαριασμού account number) αμετάφραστων, φορολογικών ετών 2002 έως 2014 της προσφεύγουσας, που υπέβαλε στον Καναδά.

Στις, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας νέο Υπόμνημα, το οποίο έλαβε

αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. εισερχομένου εγγράφου, με συνημμένα τα κάτωθι συμπληρωματικά έγγραφα:

1) Ακριβή αντίγραφα της Υπηρεσίας Εσόδων του Καναδά(Canada Renenue Agency),αμετάφραστα, ως εξής:

2) Το από πιστοποιητικό σύμφωνα με το οποίο δεν μπορούν να πιστοποιήσουν την κατοικία της στον Καναδά πριν το 2009.

3) Το από πιστοποιητικό σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα (με αριθμό λογαριασμού account number) ήταν φορολογική κάτοικος Καναδά για τα φορολογικά έτη 1990-1996.

4) Το από πιστοποιητικό σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα (με αριθμό λογαριασμού account number) ήταν φορολογική κάτοικος Καναδά για τα φορολογικά έτη 2001-2008.

5) Το από πιστοποιητικό σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα (με αριθμό λογαριασμού account number) ήταν φορολογική κάτοικος Καναδά για τα φορολογικά έτη 2009-2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Μόνιμη κάτοικος Καναδά από το 1964. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, ως μη έχουσα σχετική υποχρέωση.

2) Μη νόμιμη η αναδρομική εφαρμογή του νόμου (αρ. 15 παρ. 3 Ν. 3888/2010), πριν τις 30-09-2010 (ημερομηνία ψήφισης του νόμου). - Οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν ως παρανόμως εκδοθείσες.

3) Αυθαίρετη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου, κατά παράβαση της έννοιας της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης.

4) Το εμβασθέν χρηματικό ποσό ήταν «υπαρκτό» και «γνωστό» στις φορολογικές αρχές και δεν προήλθε από άγνωστη πηγή ή αιτία. – Καταχρηστικές οι ενέργειες του ελέγχου.

5) Δεν λήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα του συζύγου της.

6) Το ποσό του εμβάσματος προερχόταν από διαδοχική συσσώρευση χρημάτων κυρίως των τέκνων της γεννηθέντων στον Καναδά αλλά και του συζύγου της.

7) Από το SWIFT της τράπεζας Κύπρου αποδεικνύεται ότι εντολέας του εμβάσματος ήταν ο(σύζυγος της προσφεύγουσας)και όχι η ίδια.

8) Παρότι ο λογαριασμός ήταν κοινός, δεν έγινε ισομερής επιμερισμός του εμβάσματος μεταξύ των συνδικαιούχων αυτού.

9) Οι κινήσεις των χρημάτων του λογαριασμού, από τον οποίο έφυγε το έμβασμα, έγιναν από τον σύζυγό της, ο οποίος μπορούσε να δικαιολογήσει και την κατάθεση μεγαλύτερων ποσών.

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

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παραύγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

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

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ισχύς των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 15 του Ν. 3888/2010 άρχισε την 30.9.2010, ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης και εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. :« (Δ) Σκοπός της απαγόρευσης της διάταξης του άρ. 78 παρ. 2 Σ.** (που ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους) είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων, ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία – Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξεσης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο – Όσον αφορά το αντικείμενο του φορολογικού βάρους, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του

ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής) – Συναφώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικειμένου του φόρου (πρβλ. ΣΤΕ 4355/1985, ΣΤΕ 2785/1985, Ολομ. ΣΤΕ 2860/2003) – Αντίθετα, νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς (τουλάχιστον ενός εκ) των προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου φόρου, όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.

(ΣΤ) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 ορίζουν ότι : «**1.** Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της 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 φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 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 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 σύζυγό 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 δεν 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 απόκτησή του στην αλλοδαπή.

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

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό, ββ)....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2012 παρ. 1 «.... 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. 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....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1177/2014 παρ. Β: «Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του 1035772/676/A0012/ ΠΟΛ. 1130/17.4.2002 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του

εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Προκειμένου να καλυφθεί η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και όχι απλή μεταφορά κεφαλαίων από λογαριασμό μη κατοίκου Ελλάδας που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα στην Ελλάδα σε δικαιούχο κάτοικο Ελλάδας.

Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.

Όπως, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (σχετ.1016875/319/A0012/19.4.2005 έγγραφο), όταν τα χρηματικά κεφάλαια εισάγονται σε ξένο νόμισμα, απαιτείται η ευρωποίησή τους. Απαιτείται, επομένως, η προσκόμιση τόσο του παραστατικού εισαγωγής συναλλάγματος, όσο και του πιστοποιητικού ευρωποίησης, εφόσον δεν συμπίπτουν στο ίδιο έγγραφο, προκειμένου να καλυφθεί τεκμήριο.

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

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

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

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

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

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν

πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

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

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

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

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

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

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

Επειδή, με το κράτος του Καναδά, η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας (Ν.3824/2010 – Φ.Ε.Κ. 27 Τ.Α/25.02.2010) η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2011 και μετά, δεν έχει ισχύ στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε στην παρ. 9 για τους Κατοίκους εξωτερικού ορίζεται ότι: « α. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος που υποστηρίζουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, οφείλουν να κάνουν τις απαραίτητες ενέργειες αλλαγής κατοικίας σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1142/31.5.2012 διαταγή.

β. Οι κάτοικοι εξωτερικού που υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία 2009-2011 εμβάστηκαν στο εξωτερικό, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματικές δηλώσεις εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό, εφόσον επιθυμούν να το χρησιμοποιήσουν και για κάλυψη τεκμηρίων. Στην περίπτωση που επιθυμούν να καλύψουν μόνο το ποσό του εμβάσματος, αναγράφουν στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου σωρευτικά στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία προκύπτουν από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης

γ. Οι κάτοικοι εξωτερικού που **δεν υποχρεούνται** σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν με κάθε νόμιμη μορφή στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία 2009-2011 εμβάστηκαν στο εξωτερικό, αναγράφουν **μόνο** στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου, **σωρευτικά** στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία προκύπτουν από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς την υποβολή δήλωσης.».

Επειδή, η προσφεύγουσα, στις, κατέθεσε στην Υπηρεσία μας νέο Υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. εισερχομένου εγγράφου με το οποίο συνυπέβαλε ακριβή αντίγραφα(επικυρωμένων από τον δικηγόρο της) πιστοποιητικών φορολογικής κατοικίας, εκδοθεισών από την Υπηρεσία Εσόδων του Καναδά, αμετάφραστα, και χωρίς να έχουν βεβαιωθεί κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αρ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης κι Αποκέντρωσης, ισχύουν τα εξής: « ...Παρατηρείται, επομένως, ότι αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη 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.

Περαιτέρω, από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας προκύπτει ότι δεν είναι επιτρεπτή κατά το άρθρο 11 παρ.2 αυτού η επικύρωση αντιγράφων από έγγραφα που έχουν εκδοθεί υπό αλλοδαπό νομικό καθεστώς

Και τούτο διότι οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας εφαρμόζονται μόνο σε έγγραφα που έχουν εκδοθεί στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξεως και έχουν προέλθει από ημεδαπές διοικητικές αρχές (Δημόσιο, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου). Κατ' ακολουθία μόνο από έγγραφα αυτής της φύσεως επιτρέπεται

βάσει του άρθρου 11 παρ.2 του παραπάνω Κώδικα η επικύρωση αντιγράφων. Ειδικότερα, η προκειμένη διάταξη, εντασσόμενη στον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αναφέρεται προδήλως μόνο σε έγγραφα που παράγονται από ημεδαπές διοικητικές αρχές και υπό το ημεδαπό νομοθετικό καθεστώς, και όχι σε έγγραφα που προέρχονται από αλλοδαπές αρχές και έχουν εκδοθεί στα πλαίσια αλλοδαπών εννόμων τάξεων.».

Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, τα πιστοποιητικά αυτά δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτά από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό που εμβάστηκε στην αλλοδαπή, από τον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό, της τράπεζας, κατόπιν εντολής του συζύγου της, προέρχεται από διαδοχική συσσώρευση χρημάτων κυρίως των τέκνων της γεννηθέντων στον Καναδά αλλά και του συζύγου της. Όμως δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με το ποιος και με τι ποσά τροφοδότησε τον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό των 400.000,00€ ή 587.000,00 CAD στον επίμαχο λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας, από τον οποίο εξήλθε το έμβασμα.

Σύμφωνα δε με την ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. παρ. 9γ', η προσφεύγουσα εφόσον είναι κάτοικος εξωτερικού που **δεν υποχρεούται** σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, όφειλε να προσκομίσει βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων με τα ποσά της εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη πριν την αποστολή του εμβάσματος. Επειδή οι μοναδικές βεβαιώσεις Αγοράς Συναλλάγματος και οι επιταγές που προσκομίστηκαν, έχουν ως δικαιούχο τον και αφορούν τα έτη από το 2001 έως το 2006 και ή αναλυτική κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού της τράπεζας, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό των 400.000,00€ ή 587.000,00 CAD στον επίμαχο λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας, έχει ημερομηνία ανοίγματος την 19^η -03-2007, δεν αποδεικνύεται η μεταξύ τους σύνδεση.

Επειδή με την ΠΟΛ 1095/29-4-2011 παρ. 11 ορίζεται ότι: «*Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.*».

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας: **1)** Την από βεβαίωση της Τράπεζας Πειραιώς σύμφωνα με την οποία δικαιούχοι του υπ' αρ. λογαριασμού (πρώην) της τράπεζας, είναι οι: α), β) (προσφεύγουσα), γ) και δ) και ο οποίος διατηρείτο στην τράπεζά τους μέχρι τις

2) Τις από Βεβαιώσεις εισοδήματος τόκων καταθέσεων της Τράπεζας, για τα έτη 2007, 2008, 2009 και 2010, για τον υπ' αρ. λογαριασμό, από τις οποίες προκύπτει ότι: συνδικαιούχοι για το έτος 2007 ήταν οι: α) (προσφεύγουσα) και β) και για τα έτη 2008, 2009 και 2010, συνδικαιούχοι ήταν και οι τέσσερις ως άνω.

3) Την από 21-03-2007 έως 30-06-2007 αναλυτική κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού Ταμιευτηρίου με STATEMENT της τράπεζας (.....η ειδική διάδοχος της), με ημερομηνία έναρξης 19-03-2007 ,

4) Την από 01-07-2007 έως 31-10-2007, την από 01-01-2008 έως 31-07-2008 και την από 01-01-2009(πλην του 2^{ου} μήνα του 2009) έως 31-12-2010 αναλυτική κίνηση του υπ' αρ.

..... λογαριασμού Επενδυτικού Ταμιευτηρίου της ίδιας τράπεζας, με ίδια ημερομηνία έναρξης ως άνω, ως συνέχεια του προηγούμενου λογαριασμού και

5) Κίνηση του υπ' αριθμ.: λογαριασμού, της τράπεζας (..... η ειδική διάδοχος της), από 05/02/2010 έως 28/06/2013, από τον οποίο στις εξήλθε το έμβασμα των 588.760,00 CAD ή 464.761,60€.

6) Το swift της τράπεζας με το ποσό του εμβάσματος των 588.760,00€ CAD-, το οποίο απεστάλη στις, με εντολέα(ordering customer) τον, από τον υπ' αρ. GR λογαριασμό, της τράπεζας στον υπ' αρ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας στην Κύπρο και δικαιούχο (ben. customer) τον

Επειδή από την επισκόπηση της αναλυτικής κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού Ταμιευτηρίου με STATEMENT και εν συνεχεία του υπ' αρ. λογαριασμού Επενδυτικού Ταμιευτηρίου της Τράπεζας), με ημερομηνία έναρξης 19-03-2007, προκύπτει ότι :

- Στις 21-03-2007 ο λογαριασμός τροφοδοτήθηκε αρχικώς με το ποσό των 50.410,00€, το οποίο δεσμεύτηκε αυθημερόν σε προθεσμιακή κατάθεση.

- Στις 02-10-2007 στον λογαριασμό πιστώθηκε και το ποσό των 30.086,02€. Την ίδια μέρα δεσμεύτηκε το ποσό των 80.000,00€ (50.000,00€ + 30.000,00€) σε προθεσμιακή κατάθεση.

- Στις 27-03-2008 έγινε κατάθεση μετρητών ποσού 10.000,0€ .

- Στις 21-04-2008 έγινε κατάθεση δύο επιταγών άλλης Τράπεζας, ποσού 115.423,86€ και 50.000,00€, εκ των οποίων συνολικό ποσό 165.000,00€ δεσμεύτηκε αυθημερόν σε προθεσμιακή κατάθεση.

- Στις 19-05-2008 έγινε κατάθεση τριών επιταγών άλλης Τράπεζας, ποσού 20.000,00€, 78.280,00€ και 69.720,00€. Το συνολικό ποσό των 168.000,00€ δεσμεύτηκε αυθημερόν σε προθεσμιακή κατάθεση.

Πέραν των ανωτέρω κινήσεων με τις οποίες τροφοδοτήθηκε ο ανωτέρω λογαριασμός πιστωνόταν μόνο με τόκους στην λήξη των προθεσμιακών καταθέσεων.

Στις 23-07-2008 δεσμεύτηκε σε προθεσμιακή κατάθεση το ποσό των 411.800,00€ και στις 23-01-2009 το ποσό των 400.000,00€. Από τις 23-07-2008 και εντεύθεν, ο λογαριασμός αυτός δεν τροφοδοτήθηκε με άλλα ποσά παρά μόνο με τόκους στην λήξη των προθεσμιακών καταθέσεων.

Στις 05-02-2010 το ποσό των 400.000€ μεταφέρθηκε από τον ανωτέρω λογαριασμό της τράπεζας), στον υπ' αρ..... λογαριασμό Ταμιευτηρίου της ίδιας Τράπεζας, με μετατροπή του ποσού αυτού σε CAD. Μέχρι 31-12-2010, ο λογαριασμός αυτός, εκτός κάποιων αναλήψεων σε μετρητά δεν παρουσιάζει άλλη κίνηση.

Στις 05-02-2010, ημερομηνία μεταφοράς του ποσού των 400.000,00€, η ισοτιμία ήταν 1,00 € προς 1,4698 CAD, σύμφωνα με το Δελτίο Συναλλαγματικών Ισοτιμιών της Ε.Κ.Τ. Συνεπώς, πιστώθηκε στον υπ' αρ..... λογαριασμό Ταμιευτηρίου, της Τράπεζας), το ποσό των 587.000,00 CAD. ($400.000,00€ \times 1,4698 = 587.920,00 \text{ CAD}$). Αυθημερόν το ποσό αυτό δεσμεύτηκε σε προθεσμιακή κατάθεση. Μετά την λήξη αυτής στις 17-06-2010, πιστώθηκε εκ νέου στον ως άνω λογαριασμό, μετά του αναλογούντος τόκου εκ 2.152,33 CAD (μείον την παρακράτηση φόρου εκ 215,23 CAD). Το υπόλοιπο του λογαριασμού, στις 17-06-2010, μετά την αφαίρεση της προμήθειας έκδοσης εντολής 166,73 CAD, ήταν 588.770,37 CAD. Αυθημερόν δόθηκε εντολή από τον(συνδικαιούχο του λογαριασμού) για τη μεταφορά ποσού 588.760,00 CAD, από τον υπ' αρ. λογαριασμό, της τράπεζας), στον υπ' αρ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας στην Κύπρο και δικαιούχο (ben. Customer) τον

Στις 17-06-2010, ημερομηνία του εμβάσματος του ποσού των 588.760,00 CAD, η ισοτιμία

ήταν 1,00 € προς 1,2668 CAD, σύμφωνα με το Δελτίο Συναλλαγματικών Ισοτιμιών της Ε.Κ.Τ., ήτοι 464.761,60€, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου.

Επειδή, εκ των ως άνω αναφερομένων προκύπτει ότι: α) ο υπ' αρ. λογαριασμός Ταμιευτηρίου της Τράπεζας), από τον οποίο εξήλθε το έμβασμα των 588.760,00 CAD, τροφοδοτήθηκε αποκλειστικά από τον υπ' αρ. λογαριασμό Επενδυτικού Ταμιευτηρίου της ίδιας Τράπεζας, β) το ποσό των 400.000,00€, είχε ήδη σχηματιστεί στις 23-07-2008 (προθεσμιακή κατάθεση 411.800,00€) στον υπ' αρ. λογαριασμό Επενδυτικού Ταμιευτηρίου της ίδιας Τράπεζας, και ο οποίος ήταν κοινός, με συνδικαιούχους την ίδια, τον σύζυγό της και τα δύο τέκνα τους.

γ) το ποσό των 464.761,60 € ή 588.760,00 CAD του εμβάσματος προήλθε από το ποσό των 400.000,00€ που μεταφέρθηκε από τον υπ' αρ. λογαριασμό Επενδυτικού Ταμιευτηρίου της ίδιας Τράπεζας στον υπ' αρ. λογαριασμό Ταμιευτηρίου επίσης της ίδιας Τράπεζας και διαφοροποιείται λόγω της μεταβολής της Συναλλαγματικής Ισοτιμίας.

Επειδή διαπιστώνεται ότι η τυχών προσαύξηση της περιουσίας επήλθε τουλάχιστον κατά την χρήση 2008 και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/29-4-2011 παρ. 11, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας πρέπει να φορολογηθεί στη χρήση που διαπιστώνεται ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής.

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

Επειδή ο υπ' αρ. λογαριασμός της τράπεζας, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό των 400.000,00€ ή 587.000,00 CAD στον επίμαχο λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας, από τον οποίο εξήλθε το έμβασμα, είναι και οι δύο κοινοί με συνδικαιούχους και τα τέσσερα μέλη της οικογένειας, το ποσό του εμβάσματος θα πρέπει να επιμεριστεί στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και εφόσον η προσφεύγουσα επικαλείται διαφορετική αναλογία, θα πρέπει με κάθε νόμιμο μέσο να αποδείξει τους ισχυρισμούς της.

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Συνεπώς ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εφόσον το κρίνει αναγκαίο και λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής, δύναται να εκδώσει νέα εντολή ελέγχου, για την χρήση ή τις χρήσεις που διαπιστώνεται ότι επήλθε η προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, βάσει και των νέων στοιχείων που προσκόμισε η ίδια κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152^Α) ορίζεται ότι: «**παρ.1** επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των 12.000,00 ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις

των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. **παρ. 2.** Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.**παρ. 3.** Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: «(α)..... (β).....(γ)...(δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.».

Επειδή, στη χρήση 2010 (οικ. 2011), δεν προκύπτει για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας, δεν διαφοροποιείται το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό της εισόδημα, και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 4 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «1.Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις».

Επειδή, στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. 2012 δηλώθηκε από τον σύζυγο της προσφεύγουσας, στον κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις», το ποσό των 8.730,29€ αντί του ορθού 8.370,29€ και στο Ε2 του συζύγου της δηλώθηκε ισόγεια οικία στο 720 τ.μ. (δωρεάν παραχώρηση στον υιό του) αντί του ορθού 72 τ.μ., επιβλήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πρόστιμο ποσού 300,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου και με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εξής:

Α) Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου	464.761,60€	0,00€
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	464.761,60€	0,00€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα εισοδήματα	0,00€	0,00€	0,00€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94		464.761,60€	0,00€
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	0,00€	464.761,60€	0,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος	0,00€	195.742,72€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		234.891,26€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	430.633,98€	0,00€

Β) Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης

Συνολικά εισοδήματα οικ. έτους 2011 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	0,00€	0,00€	0,00€
Πλέον εισοδήματα άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/94		464.761,60€	0,00€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€	464.761,60€	0,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00€	18.590,46€	0,00€
Πρόσθετη εισφορά λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		22.308,55€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	40.899,01€	0,00€

Γ) Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Καταλογιζόμενο ποσό προστίμου: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).