



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2024

Αριθμός Απόφασης: 612

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά:

α) της υπ' αριθ. /20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

β) της υπ' αριθ. /20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

γ) της υπ' αριθ. /20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

δ) της υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την με αριθμό εισαγωγής/17-07-2019 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε σιωπηρά η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.

8. Την υπ' αριθ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα Μονομελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την τεκμαιρόμενη (σιωπηρή) απόρριψη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να τηρηθεί προσηκόντως η διαγραφόμενη στις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διαδικασία της προσήκουσας εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων και ακρόασης του προσφεύγοντος.

9. Το υπ' αριθ./01-02-2024 Πρακτικό Ακρόασης του προσφεύγοντος κατόπιν της με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2024ΕΜΠ/ 17-01-2024 κλήσης προς ακρόαση, στην οποία παρέστησαν οι εκπρόσωποί του, Πληρεξούσιος δικηγόρος και Φορολογικός εκπρόσωπος.

10. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2024ΕΜΠ/01-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατατέθηκε από τους εκπροσώπους του προσφεύγοντος κατά τη διαδικασία της ακρόασης ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, προέκυψε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό για επιστροφή **744,58€**.

β) Με την υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης στα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 44 ν. 4111/2013), οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ύψους 1.463,00€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 1.372,29€, ήτοι συνολικό ποσό εισφοράς **2.835,29€**.

γ) Με την υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 3.883,44€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.724,58€, πλέον τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού

3.262,73€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 639,71€, πλέον φόρος πολυτελούς διαβίωσης ποσού 2.926,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **14.436,46€**.

δ) Με την υπ' αριθ. /20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 27.149,30€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 15.038,68€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.928,05€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **45.116,03€**.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 20/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου γραφείου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Ν. 2238/1994 και του Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τον Ν. 4174/2013 ΚΦΔ και την απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. με αριθμό ΔΕΛ Α ΕΞ/30-12-2013 ΦΕΚ Β' 3367/31-12-2013 η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /07-05-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για μερικό έλεγχο γραφείου των χρήσεων 2012 έως και 2014.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της ως άνω εντολής ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τα οικονομικά έτη 2013-2014 και για το φορολογικό έτος 2014 σε εφαρμογή του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΕΞ 2018 ΕΜΠ εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε., σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2017/22-12-2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2018/26-03-2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., βάσει των οποίων προωθήθηκαν για έλεγχο οι σημαντικότερες υποθέσεις φορολογικών ελέγχων, κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης.

Από το φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 του Ν. 2238/94 και 3 του ΚΦΔ, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και ως εκ τούτου, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή διαμονής του, είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τα καταχωρημένα στοιχεία στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS, ο προσφεύγων δηλώνεται ως κάτοικος εξωτερικού με φορολογικό εκπρόσωπο τον κ., με Α.Φ.Μ.:

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) τα δεδομένα και στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα τα ελεγχόμενα έτη,

β) τα δεδομένα που υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, των υποσυστημάτων TAXIS και ELENXIS,

γ) τα δεδομένα του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας,

δ) τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα δικαιολογητικά και το με αριθμό πρωτ. /11-12-2018 Υπόμνημα που κατέθεσε επί του /20-11-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου,

καθώς και εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά έκρινε ότι:

Α. Ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για τα έτη 2012 έως 2014, διότι δεν προσκόμισε Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας, που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος

μεταξύ Ελλάδας και Βουλγαρίας ή την προβλεπόμενη Αίτηση για την εφαρμογή της ως άνω Σύμβασης, όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσο έντυπο) ή αντίγραφα των εκκαθαρίσεων των δηλώσεων φορολογίας του παγκοσμίου εισοδήματός του που έχει υποβάλει στο κράτος της φορολογικής του κατοικίας, θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ούτε περαιτέρω απέδειξε ότι το κέντρο των ζωτικών του ενδιαφερόντων βρίσκεται στο εξωτερικό.

Β. Για τα έτη 2013 και 2014 ο προσφεύγων δε δήλωσε εισόδημα που προήλθε από μη δηλωθείσα πηγή εισοδήματος, όπως αυτό διαπιστώθηκε από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος, με αποτέλεσμα οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος να είναι ανακριβείς και το φορολογητέο εισόδημα που προσδιόρισε ο έλεγχος να λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρο 15 του Ν. 3888/2010, και του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ως εξής:

Πρωτογενείς καταθέσεις χρήση 2013

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1		GR.....	12/08/2013	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.300,00
2		GR.....	02/12/2013	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	20.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						22.300,00€

Πρωτογενείς καταθέσεις χρήση 2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1		GR.....	02/01/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		1.673,69
2		GR.....	03/01/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		6.000,00
3		GR.....	11/02/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
4		GR.....	13/02/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
5		GR.....	19/02/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
6		GR.....	07/03/2014	.....	.....	5.000,00
7		GR.....	28/04/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	600,00
8		GR.....	16/05/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
9		GR.....	09/07/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		32.460,00
10		GR.....	25/07/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	11.520,02
11		GR8.....	15/09/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		10.000,00
12		GR.....	31/10/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	.....	239,85
13		GR.....	24/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500,50
ΣΥΝΟΛΟ						87.994,06€

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα, επαναυπολόγισε τον αναλογούντα φόρο ανά ελεγχόμενη χρήση και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ο προσφεύγων άσκησε την υπό κρίση υπ' αριθ./25-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας. Κατόπιν, ο προσφεύγων κατά της εν λόγω τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης της Υπηρεσίας μας άσκησε την με αριθμό εισαγωγής/17-07-2019 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο με την υπ' αριθ./2023 Απόφασή του δέχτηκε την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακύρωσε την τεκμαιρόμενη (σιωπηρή) απόρριψη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να τηρηθεί προσηκόντως η διαγραφόμενη στις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διαδικασία της προσήκουσας εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων και ακρόασης του προσφεύγοντος.

Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε τη με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2024ΕΜΠ/ 17-01-2024 κλήσης προς ακρόαση. Την 01/02/2024 παρέστησαν οι εκπρόσωποι του προσφεύγοντος, Πληρεξούσιος δικηγόρος και Φορολογικός εκπρόσωπος για την προφορική ακρόαση του προσφεύγοντος και συντάχθηκε το υπ' αριθ./01-02-2024 Πρακτικό Ακρόασης.

Οι εκπρόσωποι του προσφεύγοντος κατά τη διαδικασία της ακρόασης ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατέθεσαν το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2024ΕΜΠ/01-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων ζητώντας την ακύρωσή τους, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Άκυρη και ανυπόστατη εντολή ελέγχου.

Η εντολή ελέγχου δεν πληροί τα στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 25 παρ. 1 του ΚΦΔ, όπως αυτά περαιτέρω ορίζονται και ερμηνεύονται με την Απόφαση ΔΕΛ 2014/02-05-2014, δεδομένου ότι σε αυτήν δεν ορίζεται η διάρκεια του ελέγχου, ο χρόνος έναρξης και λήξης αυτού. Επιπλέον, η εντολή ελέγχου περιλαμβάνει ως «...είδη φορολογίας: Εισόδημα της περιόδου: 01/01/2012-31/12-2014 Αιτία ελέγχου:,» δηλαδή φορολογική περίοδο-υπόθεση και είδος φορολογίας ανύπαρκτο, ανυπόστατο και μη πραγματικό.

2. Παράνομη η έκδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Έκθεσης ελέγχου.

Το Σημείωμα Διαπιστώσεων, επί του οποίου στηρίζεται τόσο η έκδοση των Προσωρινών Διορθωτικών Πράξεων Προσδιορισμού φόρων και τελών, όσο και η Έκθεση Ελέγχου και η έκδοση των Οριστικών Πράξεων, εκδόθηκαν κατά παράβαση της διαδικασίας που ρητά προβλέπεται από τη νομοθεσία για την προστασία του δικαιώματος «προηγούμενης ακρόασης» του φορολογουμένου και σε άμεση αντίθεση με τις σχετικές νομοθετικές επιταγές, είναι αναιτιολόγητα και πλημμελώς και παρανόμως αγνοούν τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με βάση αυτές τις ίδιες τις επιταγές της φορολογικής αρχής όπως αυτές ορίστηκαν στο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών.

3. Νέα στοιχεία για απόδειξη φορολογικής κατοικίας.

Ο έλεγχος αν και αναφέρει και απαριθμεί τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν στην Ελλάδα για τα «επίδικα» έτη, την κατάσταση μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενου ετών και τα ειδικά δεδομένα τραπεζικών κινήσεων, αποσιωπά κύρια τη

δέσμευση να προσκομιστούν τα αιτούμενα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας ή άλλα έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι κατά τα επίδικα έτη ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής. Περαιτέρω με το Συμπληρωματικό Υπόμνημα υπεβλήθησαν στον έλεγχο, μεταξύ άλλων, αντίγραφα των αιτήσεων προς τη φορολογική αρχή στην για την έκδοση πιστοποιητικών φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με αυτές τις υποδείξεις του ελέγχου και τα έγγραφα από την φορολογική αρχή στην, τα οποία επίσης φαίνεται να αποσιωπά ο έλεγχος-φορολογική αρχή. Προς απόλυτη και αδιαμφισβήτητη απόδειξη του πραγματικού γεγονότος της κατοικίας του στη κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014 προσκομίζονται τα εξής:

i) για το έτος 01/01/2012-31/12/2012, πιστοποιητικό (νόμιμα επικυρωμένο και μεταφρασμένο) του Υπουργείου Εσωτερικών, Διεύθυνση Μετανάστευσης της Δημοκρατίας της με ημερομηνία 14.11.2018, που πιστοποιεί ότι ήδη από τις αρχές του έτους 2011 (Μάρτιος 2011) κατοικεί στη Η έκδοση Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας κατά το πρότυπο της Διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας δεν ήταν δυνατή επειδή κατά το έτος αυτό της πρώτης εγκατάστασής του δεν είχε ακόμη αποκτήσει φορολογητέο εισόδημα στη

ii) για το έτος 01/01/2013-31/12/2013, Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας κατά το πρότυπο της Διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

iii) για το έτος 01/01/2014-31/12/2014, Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας κατά το πρότυπο της Διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

4. Επικουρικοί ισχυρισμοί.

i) Η διαπίστωση του ελέγχου ότι δεν αποδείχτηκε η ύπαρξη φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό είναι έωλη και ανυποστήρικτη.

ii) Το συμπέρασμα/πόρισμα του ελέγχου ως προς την τυχόν φορολόγησή του με βάση τις διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας για τα έτη 2013 και 2014 είναι αναπαισιολόγητο και ανυποστήρικτο, καθώς από τη μεριά του αιτιολόγησε τα ποσά των εμβασμάτων που έγιναν προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς του στην Ελλάδα. Ο έλεγχος παρέβλεψε την υποβληθείσα κατάσταση μη αναλωθέντων εισοδημάτων για τα ελεγχόμενα έτη και του στέρησε το δικαίωμά του της οικονομικής ελευθερίας του ιδιώτη, λόγω της μεθοδολογίας που εφάρμοσε κατά τη φορολόγησή του.

iii) Σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις των χρήσεων 2013 και 2014, μέρος αυτών αφορούσαν υπόλοιπο διανεμόμενων μερισμάτων της εταιρείας «.....» που συγχωνεύτηκε με την εταιρεία «..... και εποχιακών ειδών ΑΕΒΕ», της οποίας ήταν βασικός μέτοχος και κατόπιν εκχώρησης στην και στην ΕΠΕ τα μετρίσματα καταβάλλονταν από αυτές σε εκείνον.

5. Λανθασμένα του καταλογίστηκε φόρος πολυτελούς διαβίωσης για τη χρήση 2012, διότι ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού δεν θα έπρεπε να υπάγεται στις διατάξεις του.

Ο προσφεύγων επικαλείται όμοιους ισχυρισμούς και με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2024ΕΜΠ/01-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατατέθηκε από τους εκπροσώπους του κατά τη διαδικασία της ακρόασης ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο περί φορολογικής κατοικίας.

Επειδή με το άρθρο 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

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

Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.»

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Με το άρθρο 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1260/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα: «ΚΦΕ- Τρόπος απόδειξης φορολογικής κατοικίας» ορίζεται ότι:

«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.

[...]

(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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 της ΠΟΛ.1058/18.3.2015 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.: (α) 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 (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

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 με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. πρωτ. ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.».

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

«Α) Θεσμικό πλαίσιο.

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

[...]

3. Επίσης, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι

την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ιδίου νόμου περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν έχουν πλέον εφαρμογή από την 01.01.2014. (σχετ. ΠΟΛ.1174/14.7.2014).

[...]

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

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

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη- συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού. Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη. Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας.»

Επειδή, σύμφωνα την Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ – ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ «ΝΟΜΟΣ ΥΠ’ ΑΡΙΘ. 2255 (ΦΕΚ 195 /18-11-1994/ τ.Α΄) Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.», διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 4

Φορολογική κατοικία

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, λόγω του τόπου κατοικίας, διαμονής, τόπου διαχείρισης των δραστηριοτήτων του, τόπου σύστασής του ή άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης.

2. Εάν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 κάποιο φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η κατάσταση του καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία. Εάν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους με το οποίο είναι στενότερες οι προσωπικές και οικονομικές σχέσεις του (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Εάν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να προσδιορισθεί, ή εάν δεν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κάποιο από τα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει συνήθη διαμονή.

γ) Εάν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από τα δύο, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου έχει την ιθαγένεια.

δ) Εάν έχει την ιθαγένεια και των δύο Κρατών ή κανενός από τα δύο, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ρυθμίζουν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Εάν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους σύμφωνα με τους νόμους του οποίου ιδρύθηκε.»

Επειδή, με την υπ’ αριθ. 403/2020 απόφαση του ΣτΕ έχει κριθεί ότι:

«... η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα του αιτούντος περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2018, στηρίζοντας την κρίση της αυτή αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι αυτός ήταν μέχρι την 20-11-2018 διαχειριστής .. εταιρίας , εκλαμβάνοντας το τυπικό αυτό γεγονός ως επαρκές για τον εντοπισμό του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων και κατ’ επέκταση για τον προσδιορισμό της κύριας και μόνιμης κατοικίας του στην Ελλάδα. Η κρίση, όμως, αυτή, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη. Τούτο δε διότι στηρίχθηκε μόνο στο ως άνω μη καθοριστικό και μη επαρκές πραγματικό γεγονός της κατοχής εκ μέρους του αιτούντος της ιδιότητας του διαχειριστή ημεδαπής εταιρίας, ανάγοντας αυτό σε αυτοτελές κριτήριο για τον καθορισμό της φορολογικής του κατοικίας στην Ελλάδα, χωρίς, παράλληλα, να συνεκτιμήσει τα λοιπά στοιχεία, τα οποία συγκροτούν την έννοια του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων (οικονομικοί, προσωπικοί και κοινωνικοί δεσμοί) και να αξιολογήσει τα αναφερθέντα στη σκέψη 9 προσκομισθέντα από τον ίδιο αποδεικτικά στοιχεία...»

Επειδή προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο

τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν το δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣΤΕ 2105/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **2105/2018** ΣΤΕ στην περίπτωση μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, με την υπ' αριθ. **1445/2016** απόφαση του ΣΤΕ έχει κριθεί ότι:

« 8. Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός - κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδυετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-...../93,, σκ. 32, 14-9-1999, C-...../97,, σκ. 24, 12-12-2002, C-...../00,, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλόμενων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του (βλ., άρθρα 27 - 28)- ".....", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "....." του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["....."] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν.4172/2013 εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) [...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται

μεταξύ των χωρών του κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...]». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού).

Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω

φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ/1975 Νο.....,/....., Νο.....,/1978, Νο...., πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-...../99, σκ., 25-1-2007, C-...../05, σκ.), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγό του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στοιχεία στο σύστημα TAXIS-Υποσύστημα Μητρώου, ο προσφεύγων δηλώνεται ως κάτοικος εξωτερικού από 04/11/2011 και ως την έκδοση της παρούσας.

Επειδή, δυνάμει της υπ' αριθ./07-05-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2012-2014 και προέκυψε ότι ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 του Ν. 2238/94 και 3 του ΚΦΔ, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και ως εκ τούτου, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή διαμονής του, είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι:

Α. Ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για τα έτη 2012 έως 2014, διότι δεν προσκόμισε Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας, που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και Βουλγαρίας ή την προβλεπόμενη Αίτηση για την εφαρμογή της ως άνω Σύμβασης, όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσο έντυπο) ή αντίγραφα των εκκαθαρίσεων των δηλώσεων φορολογίας του παγκοσμίου εισοδήματός του που έχει υποβάλει στο κράτος της φορολογικής του κατοικίας, θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ούτε περαιτέρω απέδειξε ότι το κέντρο των ζωτικών του ενδιαφερόντων βρίσκεται στο εξωτερικό.

Β. Για τα έτη 2013 και 2014 ο προσφεύγων δε δήλωσε εισόδημα που προήλθε από μη δηλωθείσα πηγή εισοδήματος, όπως αυτό διαπιστώθηκε από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος, με αποτέλεσμα οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος να είναι ανακριβείς και το φορολογητέο εισόδημα που προσδιόρισε ο έλεγχος να λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του

άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρο 15 του Ν. 3888/2010, και του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν φορολογικός κάτοικος κατά τα κρινόμενα έτη 2012, 2013 και 2014 και ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2024ΕΜΠ/01-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατατέθηκε από τους εκπροσώπους του προσφεύγοντος κατόπιν της κλήσης του σε ακρόαση που διατάχθηκε με την υπ' αριθ. Α...../2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές) και προς επίρρωση των ισχυρισμών προσκομίστηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

1. Το από 14/11/2018 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Εσωτερικών της, Διεύθυνση Μετανάστευσης, που πιστοποιεί ότι από τις 10/03/2011 μέχρι τις 10/08/2016 ο προσφεύγων έχει ενταχθεί στο καθεστώς του επί μακρόν διαμένοντος στη Δημοκρατία της υπηκόου της ΕΕ.
2. Το από 14/12/2018 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την, Τοπική Διεύθυνση της/Γραφείο «.....», για το έτος 2013, σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος για το έτος 2013.
3. Το από 14/12/2018 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την, Τοπική Διεύθυνση της/Γραφείο «.....», για το έτος 2014, σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας για το έτος 2014.
4. Το από 14/12/2018 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την, Τοπική Διεύθυνση της/Γραφείο «.....», για το έτος 2015, σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος για το έτος 2015.
5. Το από 14/12/2018 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την, Τοπική Διεύθυνση της «.....», για το έτος 2016, σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος για το έτος 2016.
6. Τα από 15/08/2019 και 08/03/2019 Πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα καθώς και τα από 22/06/2022 πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2019 και 2020, τα οποία δεν είναι μεταφρασμένα στα ελληνικά και δεν φέρουν την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille).
7. Το από 22/06/2022 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την, Περιφερειακή Διεύθυνση/Γραφείο «.....», για το έτος 2021, σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο δεν φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας για το έτος 2021.
8. Αντίγραφο της από 17/12/2012 Σύμβασης Εξαρτημένης εργασίας σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, μεταξύ της εταιρείας, με έδρα στη και του

- προσφεύγοντος με σκοπό την εκπλήρωση των καθηκόντων της θέσης του
στην οποία ο τόπος εργασίας δεν ορίζεται ρητά, ο χρόνος εργασίας ορίζεται 8 ώρες
ημερησίως και ο βασικός μηνιαίος μισθός 594,00 BGN.
9. Αντίγραφο της από 01/01/2019 Δήλωσης της σε επίσημη μετάφραση στα
ελληνικά, με την ιδιότητα της διαχειρίστριας της, με την οποία βεβαιώνεται ότι
ο προσφεύγων εργάζεται συνεχώς από τις 17/12/2012 για την
10. Αντίγραφο του από 01/01/2014 Παραρτήματος της από 17/12/2012 Σύμβασης
εργασίας σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο συνάφθηκε ανάμεσα στην
....., με την ιδιότητα της διαχειρίστριας της και τον προσφεύγοντα και
σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων ως διευθυντής πωλήσεων υποχρεούται να αναζητά
νέους πελάτες στη
11. Το από 31/12/2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα για εισοδήματα από σχέσεις εργασίας κατά
την 31/12/2013 που υπέβαλε ο εργοδότης προς την τοπική διεύθυνση
εφορίας για εισοδήματα του προσφεύγοντος.
12. Το από 31/12/2014 Υπηρεσιακό Σημείωμα για εισοδήματα από σχέσεις εργασίας κατά
την 31/12/2014 που υπέβαλε ο εργοδότης προς την τοπική διεύθυνση
εφορίας για εισοδήματα του προσφεύγοντος.
13. Το από 29/11/2018 Πιστοποιητικό της, Περιφερειακή Διεύθυνση
....., που πιστοποιεί την ασφάλιση του προσφεύγοντα για την περίοδο από τις
01/01/2013 έως τις 31/12/2016.
14. Αντίγραφο του από 01/12/2012 μισθωτηρίου συμβολαίου μεταξύ του
..... και του προσφεύγοντος, διάρκειας ενός έτους από 01/12/2013, σύμφωνα
με το οποίο ο προσφεύγων μισθώνει διαμέρισμα που βρίσκεται στη, συνοικισμός
.....
15. Αντίγραφο της από 01/02/2023 σύμβασης μισθώσεως μεταξύ της
και του προσφεύγοντος, διάρκειας ενός έτους από 01/02/2023 έως 31/01/2024,
σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων μισθώνει διαμέρισμα που βρίσκεται στη
οδός
16. Αντίγραφα αποδείξεων πληρωμής μισθωμάτων ενδεικτικά ετών 2013, 2014 και 2015
μεταφρασμένα στα ελληνικά.
17. Κατάσταση κινήσεων τραπεζικού λογαριασμού τράπεζας στη
18. Λογαριασμούς ρεύματος και τηλεφωνίας στη

Επειδή, βάσει των ως άνω δικαιολογητικών που προσκομίσθηκαν κατά το ενδικοφανές στάδιο προκύπτει ότι:

Για τη χρήση 2012, ο προσφεύγων ούτε το προβλεπόμενο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από τις φορολογικές αρχές της προσκόμισε ούτε και άλλα πρόσφορα λοιπά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει τεκμηριωμένα ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήταν στην αλλοδαπή για χρονικό διάστημα που υπερέβαινε τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, καθώς τόσο η προσκομισθείσα σύμβαση εργασίας με την εταιρεία όσο και το μισθωτήριο συμβόλαιο κατοικίας συντάχθηκαν τον Δεκέμβριο 2012. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ότι τη χρήση 2012, ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

Για τις χρήσεις 2013 και 2014, ο προσφεύγων προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από την Εθνική Υπηρεσία Εσόδων της, τα οποία φέρουν επισημείωση της σύμβασης της Χάγης (Apostille) και είναι επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα,

σύμφωνα με τα οριζόμενα με την ΠΟΛ. 1177/2014. Επίσης, από τα λοιπά προσκομισθέντα προαναφερθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι την μόνιμη κατοικία του και την επαγγελματική του δραστηριότητα στην αλλοδαπή. **Συνεπώς για τις χρήσεις 2013 και 2014, λαμβάνοντας υπόψη ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων θεωρήθηκε φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κυρίως για τον λόγο ότι δεν προσκόμισε πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας των αντίστοιχων ετών και δεδομένου ότι τα εν λόγω πιστοποιητικά προσκομίσθηκαν κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός του ότι ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και συγκεκριμένα Βουλγαρίας γίνεται δεκτός.** Επίσης, σχετικά με τους επικουρικούς λόγους που αναφέρονται στις σελ. 32-33 της οικείας έκθεσης ελέγχου βάσει των οποίων η φορολογική αρχή έκρινε αρχικώς ότι καταδεικνύεται η βούληση του προσφεύγοντος να καταστήσει την Ελλάδα ως τόπο εγκατάστασης του και κέντρο των βιοτικών του σχέσεων κατά την ελεγχόμενη περίοδο και οι οποίοι συνοψίζονται στην ύπαρξη στενών οικογενειακών δεσμών στην Ελλάδα (η σύζυγός του), στη συμμετοχή του προσφεύγοντος στο κεφάλαιο και στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα (..... ΑΕ) καθώς και στη διατήρηση τραπεζικών λογαριασμών που παρουσιάζουν πλήθος κινήσεων, λεκτέο είναι ότι βάσει των προαναφερόμενων αποφάσεων του ΣτΕ και των εγκυκλίων της διοίκησης δεν είναι οι λόγοι αυτοί από μόνοι τους στοιχεία ικανά ώστε να χαρακτηριστεί ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, εάν δεν έχει αποδειχθεί η συνήθης διαμονή του στην Ελλάδα. (ΠΟΛ 1260/2014, 1058/2015, ΣτΕ 403/2020, 2105/2018, 1445/2016). Τέλος, σημειώνεται ότι η Υπηρεσία μας έλαβε υπόψη της ότι και μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων εξακολουθεί να δηλώνεται φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας και ότι με το υπόμνημα που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας κατόπιν της προαναφερθείσας κλήσης σε ακρόαση προσκομίσθηκαν πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας εκτός των ελεγχόμενων ετών και των ετών 2015 έως 2021.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις των χρήσεων 2013 και 2014.

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«3.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, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα την Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ – ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2255 (ΦΕΚ 195 /18-11-1994/ τ.Α') Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.», διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 7

Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το μέρος τους, που προέρχεται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.[...]

Άρθρο 10

Μερίσματα

1. Μερίσματα, που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν θα υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σχετικά με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.

3. Ο όρος "μερίσματα", όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το άρθρο, σημαίνει το εισόδημα από μετοχές, μετοχές "επικαρπίας" ή δικαιώματα "επικαρπίας", μετοχές μεταλλείων, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους του οποίου η εταιρεία που διενεργεί τη διανομή είναι κάτοικος.[...]

Άρθρο 15

Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16,18 και 19 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αμοιβή, που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αν:

α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος που ενδιαφέρει,

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη, ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος. [...]

Άρθρο 16

Αμοιβές διευθυντών

Αμοιβές διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του σαν μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας ή οποιουδήποτε άλλου νομικού προσώπου που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται στο άλλο αυτό Κράτος.[...]

Άρθρο 18

Συντάξεις

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, οι καταβολές που γίνονται σύμφωνα με τη νομοθεσία κοινωνικής ασφάλισης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό.[...]

Άρθρο 21

Άλλα εισοδήματα

1. Εισοδήματα κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους οπουδήποτε και αν προκύπτουν, που δεν αναφέρθηκαν, στα προηγούμενα άρθρα της παρούσας σύμβασης, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 παράγραφο 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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

[...]

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι

τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

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

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.

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

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

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

«Α. [...] Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, [...]

Επειδή, με το **άρθρο 54 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές.»

Επειδή, με το **άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.»

Επειδή, σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού 22.300,00€ για τη χρήση 2013 και συνολικού ποσού 25.000,00€ για τη χρήση 2014 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές αφορούν υπόλοιπο διανεμόμενων μερισμάτων της εταιρείας ΑΕ για τη χρήση 2007, ποσού 140.944,00€, της οποίας ήταν βασικός μέτοχος με ποσοστό 61,28%, και κατόπιν εκχώρησης στην και στην ΕΠΕ το 2013, τα μερίσματα καταβάλλονται από αυτές σε εκείνον.

2013

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1		GR.....	12/08/2013	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο Ε.Π.Ε. ΠΛΗΡΩΜΗ	2.300,00
2		GR.....	02/12/2013	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	20.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						22.300,00€

2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1		GR.....	11/02/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
2		GR.....	13/02/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
3		GR.....	19/02/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
4		GR.....	07/03/2014	07/03/2014 .....	.....	5.000,00
5		GR.....	16/05/2014	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	5.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						25.000,00€

Ομοίως, σχετικά με τις πιστώσεις ποσού 1.673,69€, την 02/01/2014 και ποσού 6.000,00€, την 03/01/2014, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν απευθείας καταβολές της εταιρείας «.....» για τη σταδιακή αποπληρωμή του υπολοίπου οφειλόμενου μερίσματος έτους 2007.

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1		GR.....	02/01/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	.....	1.673,69
2		GR.....	03/01/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	.....	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						7.673,69€

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος διότι ενώ είχαν προσκομιστεί από εκείνον φωτοαντίγραφα του ιδιωτικού συμφωνητικού εκχώρησης απαιτήσεων και της γνωστοποίησης της εκχώρησης με την, δεν είχαν προσκομιστεί τα απαραίτητα παραστατικά /λογιστικές εγγραφές των εταιρειών από οποία να

προκύπτει η εκχώρηση και ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν καταβολή των συγκεκριμένων μερισμάτων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι έχουν προσκομισθεί (είτε με την ενδικοφανή προσφυγή, είτε με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2024ΕΜΠ/01-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα) τα κάτωθι:

1. Το από 30/06/2008 Πρακτικό Συνεδρίασης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας «..... ΑΕΒΕ» από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι μέτοχος της εταιρείας με ποσοστό 61,28% και ότι τα μερίσματα πληρωτέα για τη χρήση 2007 ανέρχονται στο ποσό των 230.000,00€.
2. Το υπ' αριθ./13-07-2011 ΦΕΚ που αφορά την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας «..... ΑΕΒΕ» και από το οποίο προκύπτει ότι συνίσταται η εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ».
3. Η με ημερομηνία 31/12/2007 λογιστική εγγραφή διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης 2007 της εταιρείας «..... ΑΕΒΕ», από την οποία προκύπτει ότι από τα συνολικά κέρδη προς διάθεση ποσού 230.000,00€, ποσό 140.944,00€ (ποσοστό 61,28%) διανέμεται στον προσφεύγοντα.
4. Το από 20/01/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό εκχώρησης απαιτήσεων μεταξύ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕΒΕ» (πρώην) (Εκχωρούσα), και του προσφεύγοντος (Εκδοχέας) με την οποία συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα:
«1) Μεταξύ των ως άνω συμβαλλομένων έχει συμφωνηθεί ότι η Εκχωρούσα, οφείλει στον Εκδοχέα, το ποσό των 85.585,59 ευρώ, που αντιστοιχεί σε οφειλόμενα μερίσματα της Εκχωρούσας από προηγούμενες χρήσεις κατά της οποίες Διευθύνων Σύμβουλος τελούσε ο εκδοχέας.
2) Με το παρόν συμφωνητικό η εκχωρούσα, στο πλαίσιο της ως άνω συμφωνίας της με την «εκδοχέα», εκχωρεί σήμερα ανεπιφύλακτα σε αυτήν τις κύριες και παρεπόμενες αξιώσεις της που εξιστορούνται ως εξής
2.1 απαίτηση της Εκχωρούσας από τον πελάτη, για το ποσό των 55.000 ευρώ.
Για το άνω οφειλόμενο ποσό, ο εκδοχέας έχει συμφωνήσει στην αποπληρωμή του μέχρι και της 31/12/2015 και με τμηματικές μεταφορές εμβασμάτων μέχρι του ποσού εξόφλησης αυτού.
2.2 απαίτηση της Εκχωρούσας από τον πελάτη ΑΕ για το ποσό των 25.000 ευρώ.
Για το οφειλόμενο ποσό, συμφωνείται η αποπληρωμή είτε με τραπεζικές καταθέσεις στον λογ/μό του Εκδοχέα, είτε με επιταγές πελατείας, είτε με μετρητά.»
5. Η από 20/01/2013 γνωστοποίηση της εταιρείας «.....» προς την «.....» από την οποία προκύπτει εκχώρηση απαίτησης ποσού 55.000€ προς τον προσφεύγοντα (αριθμός τραπεζικού λογαριασμού για την αποπληρωμή των ποσών Ελλάδος).
6. Η από 20/01/2013 γνωστοποίηση της εταιρείας «.....» προς την «..... ΑΕ» από την οποία προκύπτει εκχώρηση απαίτησης ποσού 25.000€ προς τον προσφεύγοντα (αριθμός τραπεζικού λογαριασμού για την αποπληρωμή των ποσών).

7. Η αναλυτική καρτέλα πελάτη που τηρεί η εταιρεία «.....» για τον πελάτη της «..... ΑΕ», περιόδου 04/01/2011 - 25/04/2016, από την οποία προκύπτει ότι έχει γίνει η κάτωθι εγγραφή στην πίστωση του λογαριασμού:

08/12/2013		Έμβασμα 2.300,00€ από	2.300,00
------------	-------	-----------------------------------	----------

8. Η αναλυτική καρτέλα πελάτη που τηρεί η εταιρεία «.....» για τον πελάτη της «.....», περιόδου 12/04/2010-30/08/2015, από την οποία προκύπτει ότι έχουν γίνει οι κάτωθι εγγραφές στην πίστωση του λογαριασμού:

03/12/2013	.....	Κατάθεση σε βάσει συμφ. εκχώρησης	20.000,00
12/02/2014	.....	Κατάθεση σε βάσει συμφ. εκχώρησης	5.000,00
14/02/2014	.....	Κατάθεση σε βάσει συμφ. εκχώρησης	5.000,00
20/02/2014	.....	Κατάθεση σε βάσει συμφ. εκχώρησης	5.000,00
08/03/2014	.....	Κατάθεση σε βάσει συμφ. εκχώρησης	5.000,00
18/05/2014	.....	Κατάθεση σε βάσει συμφ. εκχώρησης	5.000,00

9. Η αναλυτική καρτέλα που τηρεί η εταιρεία «.....» για τον προσφεύγοντα, περιόδου 30/06/2007-10/06/2010 από την οποία προκύπτει ότι στις 31/12/2007 έχει γίνει εγγραφή στην πίστωση του λογαριασμού με αιτιολογία «Εγγραφές διάθεσης αποτελεσμάτων 2007» ποσού 140.944,00€.
10. Η από 14/01/2013 Απόδειξη Πληρωμής της εταιρείας «.....» προς τον προσφεύγοντα συνολικού ποσού 13.000,00€, η οποία αφορά πληρωμή ποσού 6.000,00€ και 7.000,00€ από την οποία προκύπτει ότι για το κρινόμενο ποσό των 6.000,00€ ο προσφεύγων έλαβε την με αριθ. επιταγή λήξεως την 31/12/2013.
11. Η από 20/09/2013 Απόδειξη Πληρωμής της εταιρείας «.....» προς τον προσφεύγοντα συνολικού ποσού 1.673,69€, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε την με αριθ. επιταγή λήξεως την 31/12/2013.

Επειδή, από το σύνολο των ως άνω δικαιολογητικών, μέρος των οποίων προσκομίσθηκαν για πρώτη φορά κατά το ενδικοφανές στάδιο, προκύπτει ότι οι ως άνω κρινόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού **22.300,00€ τη χρήση 2013** και συνολικού ποσού **25.000,00€ τη χρήση 2014** αφορούν καταβολές από τις εταιρείες «.....» και «..... ΑΕ» - πελάτες της εταιρείας «..... ΑΒΕΕ» - μετά από εκχώρηση των σχετικών απαιτήσεων της τελευταίας προς τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, οι υπό κρίση καταβολές σχετίζονται με την εταιρεία «.....». Ομοίως, προκύπτει ότι το συνολικό ποσό των **7.673,69€ την χρήση 2014**, αφορά απευθείας καταβολές της εταιρείας «..... ΑΒΕΕ» στον προσφεύγοντα.

Επίσης από τα προσκομιζόμενα έγγραφα/δικαιολογητικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό 61,28% στην εταιρεία. Ωστόσο ο ειδικότερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι κρινόμενες πιστώσεις αφορούν μέρος της εν λόγω εταιρείας του έτους

2007 δεν τεκμηριώνεται καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα πρακτικά των τακτικών γενικών συνελεύσεων των εταιρειών «..... ΑΕΒΕ» και «..... ΑΒΕΕ» των ετών 2009 έως 2014 (για να επιβεβαιωθεί η διάθεση κερδών των εταιρειών τα εν λόγω έτη) ενώ η προσκομισθείσα καρτέλα του λογαριασμού 53.01.00.0000 «.....» είναι αποσπασματική καθώς δεν έχει προσκομισθεί η κίνηση του λογαριασμού από 10/06/2010 έως και την ελεγχόμενη περίοδο για να ελεγχθεί η φύση και το ύψος των δοσοληψιών που είχε ο προσφεύγων με τις εν λόγω εταιρείες.

Συνεπώς με την παρούσα απόφαση ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός και κρίνεται ότι οι ως άνω πιστώσεις συνολικού ποσού **22.300,00€ τη χρήση 2013** και συνολικού ποσού **32.673,69€ τη χρήση 2014** αφορούν **μέρισμα** που έλαβε ο προσφεύγων τα εν λόγω έτη. Δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 10 της ΣΑΔΦ μεταξύ της Ελλάδος και της Βουλγαρίας, μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία με έδρα στην Ελλάδα (όπως και οι υπό κρίση εταιρείες) σε κάτοικο Βουλγαρίας (ο προσφεύγων με την παρούσα απόφαση έχει ήδη κριθεί κάτοικος Βουλγαρίας τα έτη 2013 και 2014) φορολογούνται στην Ελλάδα με συντελεστή 10%, οι ανωτέρω πιστώσεις συνολικού ποσού **54.973,69€** αποτελούν εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα.

Σχετικά με τις λοιπές πρωτογενείς καταθέσεις χρήσης 2014

Επειδή, σχετικά με τη πίστωση ποσού **11.520,02€**, την 25/07/2014, στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορά αμοιβή του από την εργασία του και ειδικότερα την καταβολή από την εργοδότρια εταιρεία του και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το από 22/07/2014 ένταλμα πληρωμής της Τράπεζας από το οποίο προκύπτει η μεταφορά ποσού **11.520,02€** από τον Βουλγαρικό λ/σμό, όνομα πληρωτή στον ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Επίσης, σχετικά με την πίστωση ποσού **32.460,00€**, την 09/07/2014, στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό της, ο προσφεύγων ομοίως επικαλείται ότι αφορά αμοιβή του από την εργασία του στην και ειδικότερα από την εταιρεία (..... VAT). Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την με αριθ. επιταγή της εκδόσεως της εταιρείας ΑΕ σε διαταγή, η οποία επιταγή οπισθογραφήθηκε από την εταιρεία και κατατέθηκε στον ελεγχόμενο λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, το έτος 2014, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, ο προσφεύγων ήταν κάτοικος Βουλγαρίας και εργαζόταν στην εταιρεία ΜΕΠΕ, ο ισχυρισμός του ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν εισοδήματά του προερχόμενα από την εκεί επαγγελματική του δραστηριότητα γίνεται δεκτός (πηγής Βουλγαρίας). Συνεπώς, βάσει της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Βουλγαρίας, οι εν λόγω πιστώσεις συνολικού ύψους **43.980,02€** δεν αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος που φορολογείται στην Ελλάδα.

Επειδή, σχετικά με την πίστωση ποσού **10.000,00€**, την 15/09/2014 στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της, ο προσφεύγων επικαλείται ότι πρόκειται για έμβασμα που πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο από το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο του προηγούμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, και συγκεκριμένα όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (πίνακας 2, σχηματισμός κεφαλαίου παρελθόντων ετών, σελ.22), την

31/12/2013 ο προσφεύγων είχε σχηματισθέν κεφάλαιο ύψους 146.348,30€, και δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε ότι η εν λόγω πίστωση αφορά εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα (π.χ. μισθοί, συντάξεις, μέρισμα), ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Επειδή, σχετικά με τις πιστώσεις ύψους 600,00€ την 28/04/2014, ύψους 239,85€ την 31/10/2014 και ύψους 500,50€ την 24/11/2014, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν καταβολές μικροποσών από φίλους για εξυπηρέτησή του. Λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό της ΣτΕ 884/2016, το σύνολο των πιστώσεων που κλήθηκε να δικαιολογήσει ο προσφεύγων και το οικονομικό του προφίλ προκύπτει ότι οι τρεις λοιπές ως άνω πιστώσεις αποτελούν μικρά ποσά μη ελεγκτέα.

Συνεπώς, οι εν λόγω πιστώσεις συνολικού ύψους **11.340,35€** δεν αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος που φορολογείται στην Ελλάδα.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο περί λανθασμένου καταλογισμού φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τη χρήση 2012.

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν. 4111/2013 ορίζεται ότι:

«1.α. Επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μεγάλου κυβισμού, αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτέρων, δεξαμενών κολύμβησης, καθώς και σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα λοιπά επιπλέον στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η ΓΓΠΣ.

β. Ο φόρος αυτής της παραγράφου που επιβάλλεται στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης της προηγούμενης υποπαραγράφου, υπολογίζεται αναλυτικά ως εξής:

i) Για επιβατικά αυτοκίνητα από χίλια εννιακόσια είκοσι εννέα (1.929) κυβικά εκατοστά έως δυόμιση χιλιάδες (2.500) κυβικά, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

ii) Για επιβατικά αυτοκίνητα από δυόμιση χιλιάδες (2.500) κυβικά εκατοστά και άνω, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%).

Από την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης εξαιρούνται τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με παλαιότητα άνω των δέκα (10) ετών από το έτος πρώτης κυκλοφορίας τους στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ, καθώς και τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης αναπήρων, τα οποία απαλλάσσονται από τα τέλη κυκλοφορίας. [...]

γ. Ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης, βεβαιώνεται με βάση τις δηλώσεις που υποβάλλονται και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Βεβαιώνεται επίσης με φύλλα ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής και με οριστικές αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. Για την καταβολή του ποσού του φόρου της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις περί καταβολής του φόρου εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα.

Ειδικά για το οικονομικό έτος 2013, εκδίδεται ξεχωριστό εκκαθαριστικό σημείωμα από αυτό του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος.

δ. Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού

πρωτοδικείου, δεν αναστέλλουν τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α΄, β΄ και γ΄ του παρόντος.

ε. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζονται τυχόν απαιτούμενες πρόσθετες λεπτομέρειες και θέματα της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

στ. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που δηλώνονται με τις φορολογικές δηλώσεις οικονομικού έτους 2013 και μετά.»

Επειδή, με τις διατάξεις ΠΟΛ. 1264/5-12-2013 με θέμα: Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 44 του Ν. 4111/2013 (ΦΕΚ 18Α) «επιβολή φόρου πολυτελούς διαβίωσης» ορίζεται ότι:

«4. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4111/2013, ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης επιβάλλεται στα ποσά της ετήσιας αντικειμενική δαπάνης που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μεγάλου κυβισμού, αεροσκαφών, ελικόπτερων, ανεμόπτερων και δεξαμενών κολύμβησης, όπως αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2238/94, μετά τις μειώσεις ή εξαιρέσεις του άρθρου 18, γενικά για τον ορθό υπολογισμό του, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων αυτών. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι:

- Για τα αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις εκπαίδευσης οδηγών, ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων και γενικότερα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν για τον σκοπό λειτουργίας τους περισσότερα του ενός αυτοκίνητα, ο φόρος επιβάλλεται στο πρόσωπο που βαρύνεται με το αυτοκίνητο το οποίο δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη.

- Για τα μισθωμένα αυτοκίνητα βαρύνεται ο μισθωτής, για όσο διάστημα αυτά είναι μισθωμένα και οπωσδήποτε πάνω από ένα μήνα.

- Στους συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65° έτος της ηλικίας τους και σύμφωνα με την περίπτ. ζ΄ του άρθρου 18 του Ν. 2238/1994 οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης επιβάλλεται πάνω στα ποσά που προκύπτουν μετά από τη μείωση αυτή.

- Στις περιπτώσεις μη εφαρμογής αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 2238/1994, όπως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης αναπήρων που απαλλάσσονται από τα τέλη κυκλοφορίας ή ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητα για κινητικά ανάπηρους με ποσοστό που υπερβαίνει το εξήντα επτά τοις εκατό (67%), δεν επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης επειδή δεν προσδιορίζεται για αυτά αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης.

- Για τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η΄ του άρθρου 18 του Ν. 2238/1994, η οποία προστέθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 3 του άρθρ. 21 του Ν. 3943/2011, εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, δεν λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και επομένως δεν επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης.»

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

[...]

η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 16 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή.»

Επειδή, με τις «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014» που δόθηκαν από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι:

«Στις περιπτώσεις που υπάρχει απαλλαγή από την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δεν επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης.»

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα του καταλογίστηκε φόρος πολυτελούς διαβίωσης για τη χρήση 2012, διότι ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού δεν θα έπρεπε να υπάγεται στις διατάξεις του.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 είναι κάτοχος σε ποσοστό 100% ενός Ι.Χ. αυτοκινήτου 4.966 κυβικών εκατοστών, με έτος πρώτης κυκλοφορίας 2004.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει εισοδήματα από συντάξεις φορολογητέου ποσού 6.211,39€ για τη χρήση 2012, 9.633,25€ για τη χρήση 2013 και 9.602,24€ για τη χρήση 2014.

Επειδή, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 44 του ν. 4111/2013, για την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης λαμβάνεται υπόψη το έτος πρώτης κυκλοφορίας των επιβατικών αυτοκινήτων στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα απόφαση έχει κριθεί κάτοικος Βουλγαρίας τα έτη (χρήσεις) 2013 και 2014, αλλά όχι για το έτος 2012, καθώς ο ισχυρισμός του ότι τη χρήση 2012, ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής δεν απεδείχθη και δεν έγινε δεκτός από την Υπηρεσία μας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ότι δεν θα έπρεπε να υπάγεται στις διατάξεις του φόρου πολυτελούς διαβίωσης απορρίπτεται νόμω αβάσιμος για τη χρήση 2012.

Επίσης, την χρήση 2013 σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, αν και κρίθηκε κάτοικος Βουλγαρίας, αποκτούσε εισόδημα στην Ελλάδα και συνεπώς δεν είχε απαλλαγή από την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης. Ως εκ τούτου ορθώς του επιβλήθηκε φόρος πολυτελούς διαβίωσης.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο περί άκυρης/ανυπόστατης εντολής ελέγχου και περί έκδοσης Σημειώματος Διαπιστώσεων και Έκθεσης Ελέγχου κατά παράβαση της προβλεπόμενης διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με το άρθρο 25 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός

έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»,

Επειδή, με το άρθρο 26 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται.»

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εντολή ελέγχου είναι άκυρη και ανυπόστατη καθώς δεν πληροί τα στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 25 παρ. 1 του ΚΦΔ αφού σε αυτήν δεν ορίζεται η διάρκεια του ελέγχου, και διότι περιλαμβάνει ως Αιτία ελέγχου: «.....».

Επειδή, το άρθρο 25 του ΚΦΔ το οποίο επικαλείται ο προσφεύγων αφορά αποκλειστικά τις εντολές ελέγχου για τη διενέργεια επιτόπιων φορολογικών ελέγχων και όχι τις περιπτώσεις διενέργειας ελέγχων γραφείου όπως στην προκειμένη περίπτωση. Επιπλέον, οι υποθέσεις που επιλέγονται προς έλεγχο καθορίζονται από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με συγκεκριμένα κριτήρια, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του είναι αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν αδύνατον για εκείνον να συγκεντρώσει εντός πέντε ημερών όσα έγγραφα του ζητήθηκαν από τον έλεγχο και ειδικότερα τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας, και ότι δεν του χορηγήθηκε η παράταση των 15 ημερών που ζήτησε. Ισχυρίζεται επίσης ότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων, επί του οποίου στηρίζεται τόσο η έκδοση των Προσωρινών Διορθωτικών Πράξεων Προσδιορισμού φόρων και τελών, όσο και η Έκθεση Ελέγχου και η έκδοση των Οριστικών Πράξεων, εκδόθηκαν κατά παράβαση της διαδικασίας που προβλέπεται από τη νομοθεσία για την προστασία του δικαιώματος «προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, κατά την εξέταση της υπό κρίση προσφυγής, ο προσφεύγων έχει προσκομίσει τα ως άνω κρινόμενα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας, παρέλκει η εξέταση των σχετικών ισχυρισμών του.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ./20-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις και ο προσφεύγων κατέθεσε μέσω του φορολογικού του εκπροσώπου το υπ' αριθ. πρωτ./11-12-2018 Υπόμνημα επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, δεν συντρέχει καμία περίπτωση παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος και ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση,

α. όσον αφορά πιστώσεις συνολικού ποσού 22.300,00€ τη χρήση 2013 και συνολικού ποσού 32.673,69€ τη χρήση 2014, που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, κρίνεται ότι αποτελούν εισόδημα από μερίσματα που έλαβε ο προσφεύγων τα εν λόγω έτη και φορολογούνται στην Ελλάδα με συντελεστή 10%.

β. όσον αφορά πιστώσεις συνολικού ποσού 55.320,37€ τη χρήση 2014 που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994,

γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και κρίνεται ότι δεν αποτελούν εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζεται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/2013 - 31/12/2013)					
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	του υπόχρεου	0,00	9.633,25	9.633,25	9.633,25
	της συζύγου	46.439,83	46.439,83	46.439,83	0,00
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 48§3 Ν.2238/1994) του υπόχρεου			22.300,00		
Εισόδημα από μερίσματα του υπόχρεου				22.300,00	22.300,00
Σύνολο εισοδημάτων	του υπόχρεου	0,00	31.933,25	31.933,25	31.933,25
	της συζύγου	46.439,83	46.439,83	46.439,83	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	0,00	31.933,25	31.933,25	31.933,25
	της συζύγου	46.439,83	46.439,83	46.439,83	0,00
Φορολογητέο εισόδημα για εισφορά αλληλεγγύης	του υπόχρεου	0,00	31.933,25	31.933,25	31.933,25
	της συζύγου	46.439,83	46.439,83	46.439,83	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/2014 - 31/12/2014)					
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	του υπόχρεου	9.602,24	9.602,24	9.602,24	
	της συζύγου	46.906,15	46.906,15	46.906,15	
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 48§3 Ν.2238/1994) του υπόχρεου			87.994,06		
Εισόδημα από μερίσματα του υπόχρεου				32.673,69	32.673,69
Εισόδημα από τόκους-δικαιώματα	του υπόχρεου	5,47	5,47	5,47	
	της συζύγου	0,09	0,09	0,09	
Σύνολο εισοδημάτων	του υπόχρεου	9.607,71	97.601,77	42.281,40	32.673,69
	της συζύγου	46.906,24	46.906,24	46.906,24	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	9.607,71	97.601,77	42.281,4	32.673,69
	της συζύγου	46.906,24	46.906,24	46.906,24	0,00

Φορολογητέο εισόδημα για εισφορά αλληλεγγύης	του υπόχρεου	9.607,71	97.601,77	42.281,40	32.673,69
	της συζύγου	46.906,24	46.906,24	46.906,24	0,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου . ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και ειδικότερα:

Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των:

Α) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

Β) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης στα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 44 ν. 4111/2013), οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των:

Γ) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,

Δ) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

Α) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού

Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή	744,58€
--	----------------

Β) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης στα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 44 ν. 4111/2013), οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού

Εισφορά	1.463,00
Πρόσθετος φόρος	1.372,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.835,29 €

Γ) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/2013 - 31/12/2013)				
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φόρος		3.883,44	2.393,33	2.393,33
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ (επιεικέστερη κύρωση)		3.724,58	1.196,66	1.196,66
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ		3.262,73	943,45	943,45
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		639,71	638,67	638,67
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.926,00	2.926,00	2.926,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	0,00	14.436,66	8.098,10	8.098,10€

Δ) υπ' αριθ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/2014 - 31/12/2014)				
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φόρος	1.616,84	28.766,14	4.884,21	3.267,37
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ *		15.038,68	1.633,68	1.633,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,03	2.928,08	845,63	845,60
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	1,616,87	46.732,90	7.363,52	5.746,65€

*Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.