



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/06/2024

Αριθ.απόφασης 1830

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
ΤΚ 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58), 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 (ΑΑΔΕ)», 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή του δ/νση επαγγελματικής έδραςκατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους **2017**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **92.142,11€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **58.549,07€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **24.956,01€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **175.647,19€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με ημερομηνία θεώρησης την, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του **1ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

(1) Προβαλλόμενοι ισχυρισμοί επί της ουσίας της υπό κρίση υπόθεσης.

(1.α) Κατά την κρίσιμη ελεγχόμενη περίοδο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν φορολογικά υπόλογος έναντι της Ελβετίας και όχι της Ελλάδας και το συνολικό ποσό για το οποίο διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του, καλύπτεται από τα ήδη κερτημένα και δηλωθέντα εισοδήματά του, τα οποία καθώς υπερκαλύπτουν το ποσό αυτό και αποκλείουν την προσαύξηση της περιουσίας του, προσκομίζοντας σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου συνολικού υπολοίπου προς ανάλωση, **6.919.015,19€**,

(1.β) Είναι ανατιπολόγητο το προσδιορισθέν συνολικό ποσό των **130.000,00€**, ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, καθώς, αφενός το ποσό αυτό καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και αφετέρου είναι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, από διαθέσιμα μετρητά εις χείρας του,

(1.γ) Το συνολικό ποσό που προσδιορίστηκε ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, με αιτιολογία κατάθεσης δεν αποτελεί οριστική είσπραξη αλλά είσπραξη προς αποφυγή αναγκαστικής εκτέλεσης υπό την επιφύλαξη του αποτελέσματος της αναίρεσης και συνεπώς δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του,

(1.δ) Περαιτέρω δε ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, πρέπει να διαγραφούν οι υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις που προσδιορίστηκαν ως προσαύξηση της περιουσίας του ή επικουρικά να περιοριστούν στο ποσό των **19.289,13€** (κατάθεση την ποσού **3.720,26€** και κατάθεση την ποσού **15.568,87€**, σε τηρούμενους τραπεζικούς του λογαριασμούς στην αλλοδαπή).

(2) Προβαλλόμενοι ισχυρισμοί επί της νομιμότητας της υπό κρίση υπόθεσης.

(2.α) Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε καθ' υπέρβαση εξουσίας, καθώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, έχει γίνει δεκτός ως φορολογικά υπόχρεος στην Ελβετία από και έχει μεταταχθεί στην **Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού** από και η μεταβολή αυτή στερεί την

εξουσία ελέγχου της, έως τότε, αρμόδιας Φορολογικής Αρχής της Ελλάδος με σχετικές διοικητικές πράξεις οι οποίες φέρουν το τεκμήριο της νομιμότητας και ισχύουν έως την ανάκληση τους ή την δικαστική ακύρωση τους,

(3) Προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της υπό κρίση υπόθεσης ως προς την υλική απόδειξη του προσφεύγοντα ως κατοίκου Γενεύης.

Ο προσφεύγων ως προς το κριτήριο της διαμονής των **183** ημερών, προσκομίζοντας σχετικά δικαιολογητικά, ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός του διαστήματος αυτού δεν είναι ημερολογιακός και είχε ήδη αποχωρήσει και εγκατασταθεί στην Γενεύη της Ελβετίας από, σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής αρχής,

(4) Προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης της υπό κρίση υπόθεσης και για τους κάτωθι λόγους.

(4.α) Παραβίαση της απαγόρευσης του παρεμπόπτοντος ελέγχου της νομιμότητας ατομικής διοικητικής πράξης περί φορολογικής κατοικίας του στην Ελβετία και της απαγόρευσης της επανεκτίμησης και διαφορετικής κρίσης επί του ίδιου νομικού και πραγματικού ζητήματος,

(4.β) Παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης από την αυθαίρετη ανατροπή εκ μέρους της των αποτελεσμάτων πράξεων της 5 έτη μετά την έκδοσης τους, καθώς αναγνωρίστηκε ως κάτοικος Ελβετίας με ατομική διοικητική πράξη και κάθε μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της φορολογικής αρχής απαγορεύεται να ισχύει αναδρομικά, άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, κατά την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 η υποβληθείσα δήλωση του σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανακριβής,

(4.γ) Η εφαρμοσθείσα από τη φορολογική αρχή μέθοδος προσδιορισμού αποκρυβέντος εισοδήματος αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 και στο άρθρο 4 του Συντάγματος, καθώς η ελεγκτική αρχή χρησιμοποίησε αυθαίρετη μέθοδο προσδιορισμού «*πρωτογενών αρχικών καταθέσεων – εισοδήματος*» η οποία δεν προβλέπεται σε τυπικό νόμο,

(4.δ) Το σύνολο των ποσών που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη υπερκαλύπτονται από τα προγενέστερα (από το έτος 1972) και εντεύθεν δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα που πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν, προσκομίζοντας σχετικό πίνακα ανάλωσης τα εισοδήματα του οποίου δεν αμφισβητήθηκαν από την ελεγκτική αρχή και το συνολικό υπόλοιπο του (ποσού **6.434.552,00€**) αιτιολογεί πλήρως όλα τα υπό έλεγχο ποσά και δεν προκύπτει «*αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη*»,

(4.ε) Δεν προκύπτει ο πραγματικός χρόνος απόκτησης του λογιζόμενου ως προσαύξηση περιουσίας κεφαλαίου, καθώς η διακίνηση προϋπάρχοντος χρήματος δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας,

(4.στ) Παραβίαση του άρθρου 6 παρ. 2 Ε.Σ.Δ.Α., Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης και του προσδιορισμού με αμάχητα τεκμήρια φοροδιαφυγής, καθώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι καλείται να προσκομίσει παραστατικά για συναλλαγές σε βάθος πενταετίας και ότι η χρήση μετρητών καθώς και η αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των σχετικών παραστατικών, εξομοιώνεται με φοροδιαφυγή, χωρίς δικαστική κρίση και με την χρήση αμάχητων τεκμηρίων του καταλογίζεται εξοντωτικός φόρος και πρόστιμα και ως έχων υποχρέωση εχεμύθειας (κατ' άρθρο 371 ΠΚ και άρθρ. 38 Κ.Δ.) έδωσε στα πλαίσια της υποχρέωσης του στη Διοίκηση όλες τις πληροφορίες που ήταν δυνατόν να δώσει και είναι αβάσιμη η αιτίαση της ελεγκτικής αρχής για άρνηση παροχής πληροφοριών,

(4.ζ) Ο καταλογισμός προστίμων παραβιάζει και την αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης προς αυτήν εμπιστοσύνης, αναφέροντας τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 8 του ν.2523/1997,

(4.η) Η επιβολή έκτακτης εισφοράς επί «πλασματικών» εισοδημάτων και μάλιστα με αυθαίρετη μέθοδο εξεύρεσης φορολογητέας ύλης τυγχάνει αντισυνταγματική.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κ.Φ.Ε. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., ως ίσχυε, 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 Ελλάδος 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.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία σύμφωνα την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, καθώς και με τα, ως αναλυτικά περιγράφονται, εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά και κατόπιν διενέργειας σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπίστωσε ότι η κύρια κατοικία, το κέντρο των ζωτικών και επαγγελματικών συμφερόντων καθώς και οι προσωπικοί δεσμοί του προσφεύγοντα, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 ήταν στην Ελλάδα και συνεπώς ο προσφεύγων για το έτος αυτό, ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, λαμβάνοντας υπόψη, το άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε., το άρθρο 4 του ν. 1502/1984 (κύρωση σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συννημένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου καθώς και τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους και αποφάσεις και συνεπώς ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτήθηκε μέσα στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.

Περαιτέρω η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, αφενός προσδιόρισε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 279.218,50€, που αφορά πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, αφετέρου προσδιόρισε την ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ελεγχόμενου έτους 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε., συνολικού ποσού 116.310,67€.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, όπως ερμηνεύτηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ. Ε. 2064/29.10.2023 εγκύκλιο, σχετικά με την φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, προκύπτει ότι, οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], περαιτέρω δε, σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του [Κεφ. Β, Παρ. 4, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.,

για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ διευκρινίστηκαν τα κάτωθι [Κεφ. Β, Παρ. 5, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου],

-Ο όρος «μόνιμη κατοικία» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του».

Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας.

- Ο όρος «κύρια κατοικία» καταδεικνύει την διαφορά σε σχέση με την δευτερεύουσα κατοικία. Κατά συνέπεια, και σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες στην αλλοδαπή, αλλά η κύρια κατοικία του, στην οποία έχει την πραγματική εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε κατοικία (μονοκατοικία, διαμέρισμα, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο κ.λπ.) είτε ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, ή ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

- Ο όρος «συνήθης διαμονή» του φυσικού προσώπου αφορά στην διαμονή του στην χώρα και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Τόπος συνήθους διαμονής είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή, ακολουθώντας τις παρ. 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και δεν οφείλεται σε εξαιρετικές, έκτακτες ή μεταβατικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου.

- Ο όρος «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς.

Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές, κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ.

Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ.

Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η **συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν**. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου **πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς** (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

Ακολουθώντας δε, την παράγραφο 15 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, ειδική μέριμνα και προσοχή απαιτείται να δίνεται στις επιμέρους πραγματικές περιστάσεις της κάθε περίπτωσης (*ad hoc*), οι οποίες πρέπει να εξετάζονται ως σύνολο (*as a whole*).

Επομένως, η απόκτηση, η ύπαρξη ή η διατήρηση απλώς και μόνο μίας ιδιότητας στην ημεδαπή (ιδιότητα εκτελεστικού ή μη μέλους Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή προσωπικής εταιρείας ή η συμμετοχή στη διοίκηση ή στη διαχείριση νομικής οντότητας) ή η μεμονωμένη άσκηση μίας δραστηριότητας στην ημεδαπή [(άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκμετάλλευσης ακινήτων ή αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητας ή άσκηση δευτερευόντως (διακοπτόμενα ή παρεπόμενα), δραστηριότητας (επαγγέλματος ή επιχείρησης)], δεν αρκεί για την θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν το φυσικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (ΣτΕ 93/2020, ΣτΕ 321/2020, ΣτΕ 403/2020, ΣτΕ 418/2020, ΣτΕ 1572/2020, ΣτΕ 1242/2021, ΣτΕ 1243/2021, ΣτΕ 2722/2021, ΣτΕ 121/2022, ΣτΕ 2256/2022).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αφενός οι διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου] και αφετέρου τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου [Κεφ. Δ, Παρ. 13, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], συνεπώς οι προβαλλόμενοι εκ του προσφεύγοντα λόγοι, της περ. (1.α), κατά το μέρος, που αφορά τον ισχυρισμό ότι, κατά την κρίσιμη ελεγχόμενη περίοδο ήταν φορολογικά υπόλογος έναντι της Ελβετίας και όχι της Ελλάδος, της περ. (2.α), κατά το μέρος, που αφορά τον ισχυρισμό ότι, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε καθ' υπέρβαση εξουσίας, καθώς και, της περ. (4.α) που αφορά τον ισχυρισμό ότι, απαγορεύεται ο παρεμπίπτον έλεγχος της νομιμότητας της ατομικής διοικητικής πράξης περί φορολογικής κατοικίας του στην Ελβετία και της

απαγόρευσης της επανεκτίμησης και διαφορετικής κρίσης επί του ίδιου νομικού και πραγματικού ζητήματος, απορρίπτονται στο σύνολο τους ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, για την πλήρωση των εκ του νόμου κριτηρίων της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ [Κεφ. Β, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], ήτοι ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθώς, έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και καθώς σε κάθε περίπτωση απαιτείται τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου ο προσφεύγων να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν ο προσφεύγων έχει κατοικία την Ελλάδα, ως φέρουσα και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την τεκμηριώνουν [Κεφ. Δ, Παρ. 11, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου],

Επιπρόσθετα στην προκειμένη περίπτωση, για την πλήρωση των εκ του νόμου, πρόσθετων, κριτηρίων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ [Κεφ. Γ, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], ήτοι για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προβαίνει σε κρίση και συνολικά αναφέρει, για τα δύο ως ανωτέρω εκ του νόμου κριτήρια, αναλυτικά τα κάτωθι,

- Ο προσφεύγων ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα στην ημεδαπή, με ημερομηνία έναρξης την και αντικείμενο εργασιών τις νομικές υπηρεσίες, η οποία άσκηση της δραστηριότητας αυτής διακόπηκε την

- Ο προσφεύγων είχε πραγματική άσκηση της δραστηριότητας αυτής στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από 05/01/2017 - 19/06/2017, αλλά και παραστάσεις σε Ελληνικά Δικαστήρια από 30/01/2017 έως 09/05/2017 και δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 23.337,55€,

- Ο προσφεύγων διατηρούσε πλήθος συνεργασιών στην ημεδαπή με άλλους δικηγόρους, οι οποίοι, σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, απασχολούνταν σε υποθέσεις του δικηγορικού γραφείου του προσφεύγοντα και οι οποίοι ενεργούσαν υπό την καθοδήγηση και την εποπτεία του και συνεπώς η δικηγορική δραστηριότητα του, κατά το υπό κρίση έτος, δεν περιορίστηκε αποκλειστικά στην είσπραξη υπολοίπων αμοιβών παρασχεθέντων υπηρεσιών,

- Ο προσφεύγων μίσθωνε ακίνητο στην ημεδαπή, το οποίο και χρησιμοποιούσε ως έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας μέχρι την, το οποίο και βρισκόταν σε κανονική λειτουργία κατά το πρώτο εξάμηνο του έτους 2017, σύμφωνα με πλήθος καταχωρημένων δαπανών (τηλεφωνικά, ρεύματος, κ.α.) λειτουργίας του στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία,

- Ο προσφεύγων έως το ανωτέρω χρονικό διάστημα απασχολούσε προσωπικό, ήτοι (03) τρεις υπαλλήλους, οι οποίοι και έληξαν τις συμβάσεις εργασίας τους τον μήνα Ιούνιο του 2017, λαμβάνοντας αποζημιώσεις συνολικού ποσού 96.396,15€, λάμβαναν μηνιαίως το ποσό των 6.739,76€ και για το υπό κρίση έτος συνολικά καταβλήθηκαν δαπάνες παροχών στους εργαζομένους αυτούς συνολικού ποσού 145.841,17€,

- Ο προσφεύγων δήλωσε κάτοικος αλλοδαπής (Ελβετίας) από την, σύμφωνα με την υποβολή της υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησης του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.,

- Ο προσφεύγων είχε λοιπά οικονομικά συμφέροντα στην ημεδαπή, καθώς στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του, δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών /καταστημάτων/γραφείων, συνολικού ποσού **22.272,92€**,
- Ο προσφεύγων κατέχει στην ημεδαπή μεγάλη ακίνητη περιουσία κατά το υπό κρίση έτος και ειδικότερα (09) εννέα οριζόντιες ιδιοκτησίες τις οποίες και εκμισθώνει,
- Ο προσφεύγων διατηρούσε σε κίνηση και στην κυριότητα του στην ημεδαπή, το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας για (12) δώδεκα μήνες κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, καθώς και το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. για (10) δέκα μήνες το οποίο και διεγράφη λόγω επανатаξινόμησης στην αλλοδαπή (Ελβετία) την, σύμφωνα και με τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία,
- Ο προσφεύγων προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό (εξοφλητική απόδειξη) που φέρει την υπογραφή του στην ημεδαπή την
- Ο προσφεύγων κατέχει την Ελληνική υπηκοότητα, στοιχείο που επιπρόσθετα συνηγορεί υπέρ της φορολογικής κατοικίας του στην ημεδαπή,
- Οι προσωπικοί δεσμοί του προσφεύγοντα, κατά το υπό κρίση έτος, προσδιορίζονται στην ημεδαπή και από την κατοικία των μελών της οικογένειάς (τέκνων) του,
- Η δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα πρώτη δευτερεύουσα κατοικία, επί την οδού Εστίας 6, Εκάλη, αποτελούσε κατά το υπό κρίση έτος, την «μόνιμη κατοικία» του, η οποία και δεν μισθώθηκε ούτε παραχωρήθηκε σε τρίτο και αφορά κατοικία του στην Ελλάδα, την οποία είχε στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση, η οποία και κατέγραψε, κατά το ελεγχόμενο έτος, κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας **26.799 Kwh** και αντίστοιχα δαπάνη συνολικού ποσού **2.433,33€**,
- Ο προσφεύγων εξακολουθούσε, κατά το υπό κρίση έτος, να έχει πρόσωπα που ενεργούν κατόπιν εντολών του, όπως τον οδηγό του, ο οποίος και πραγματοποίησε κατ' εντολήν του (02) δύο καταθέσεις **7.500,00€** η κάθε μία, την **11/07/2017** και την **27/07/2017**, ήτοι την εκτέλεση πράξεων οικονομικού ενδιαφέροντος και την παράδοση χρημάτων εις χείρας του, οι οποίες και προϋποθέτουν την φυσική του παρουσία,
- Ο προσφεύγων προσκόμισε την από βεβαίωση της φορολογικής διοίκησης του, στην οποία αναφέρεται η εγγραφή του στους καταλόγους των φορολογικών υποχρεων καθώς και ότι υπόκειται κατά τρόπο απερίοριστο στους άμεσους καντονιακούς, κοινοτικούς και ομοσπονδιακούς φόρους από, πλην όμως, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο αναφορικά με την οικονομική – επιχειρηματική του δραστηριότητα στην Ελβετία, ούτε την τυχόν υποβληθείσα στην αλλοδαπή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς δεν προκύπτει οικονομική δραστηριότητα και οικονομικά συμφέροντα του στην Ελβετία, ούτε επίσης άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκεί,
- Ο προσφεύγων σύμφωνα με τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών της αλλοδαπής (.....), μετέφερε στην Ελλάδα το μεγαλύτερο μέρος των χρημάτων που πιστώθηκαν εκεί κατά το έτος 2017, με διαδοχικά εμβάσματα κατά το έτος αυτό από την αλλοδαπή προς την ημεδαπή,
- Ο προσφεύγων αναφορικά με το κριτήριο της «συνήθους διαμονής» καθώς υπέβαλλε αίτημα μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας από την, επιπρόσθετα των λοιπών σχετικών αποδεικτικών, προκύπτει ότι διέμενε συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και πιθανών διαστημάτων παραμονής στην αλλοδαπή.

- Ο προσφεύγων προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία καταβολής δαπανών στην αλλοδαπή (όπως, μίσθωση κατοικίας, δαπάνες κοινοχρήστων, δαπάνες ρεύματος, δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, δαπάνες επίπλωσης και διαμόρφωσης, δαπάνες ασφάλιστρων, δαπάνες επισκευών, κ.α.) οι οποίες φανερώνουν μεν την πρόθεση του για δημιουργία δευτερεύουσας κατοικίας στην αλλοδαπή αλλά δεν αρκούν να είναι καθοριστικές για τον προσδιορισμό της φορολογικής του κατοικίας κατά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2017**, στην αλλοδαπή, καθώς άλλωστε ίδιου τύπου δαπάνες (ιδιωτική ασφάλιση συνολικού ποσού **5.694,06€**, κινητής τηλεφωνίας συνολικού ποσού **4.165,70€**, κ.α.) εξακολουθούσε να καταβάλλει και στην ημεδαπή κατά το υπό κρίση έτος,

Επειδή επιπρόσθετα των ανωτέρω αναφερθέντων και καθώς ο προσφεύγων επικαλείται την από βεβαίωση της φορολογικής διοίκησης του, στην οποία αναγράφεται η εγγραφή του στους καταλόγους των φορολογικών υπόχρεων καθώς και ότι υπόκειται κατά τρόπο απερίοριστο στους άμεσους καντονιακούς, κοινοτικούς και ομοσπονδιακούς φόρους στο, και ήδη κατά τους ισχυρισμούς του αναφέρει ότι, είχε ήδη αποχωρήσει και εγκατασταθεί στην Γενεύη της Ελβετίας από, σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής αρχής, πλην όμως, σύμφωνα με την **παρ.5 της ΠΟΛ. 1201/2017** Απόφασης ορίζεται ότι, «*ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1*», ήτοι ο προσφεύγων καταχώρησε στην υποβληθείσα δήλωση του την, ως ημερομηνία μεταβολής της δ/νσης κατοικίας του και συνεπώς παρέλκει η εξέταση του ισχυρισμού του προσφεύγοντα, περί ανάκλησης της σχετικής διαπιστωτικής πράξης κατόπιν προηγούμενης ακρόασης κατά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2017**, για το οποίο ήδη συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις του **άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.** περί φορολογικής κατοικίας.

Επειδή επιπρόσθετα και καθώς προσκομίστηκε η ως ανωτέρω από βεβαίωση από αλλοδαπή φορολογική αρχή κράτους με το οποίο υφίσταται **Σ.Α.Δ.Φ.Ε.** ότι έχει εγγραφεί ως φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους από την, τίθεται θέμα διπλής κατοικίας και καθώς ο προσφεύγων θεωρείται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση το **άρθρο 4 του ΚΦΕ**, σε αυτήν την περίπτωση, ο φορολογούμενος δύναται, πέραν των ενδίκων βοηθημάτων που προβλέπονται, να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ αίτημα για υπαγωγή στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, υπό τους όρους της ΣΑΔΦΕ και συμφώνως προς τα οριζόμενα στην **Απόφαση 1226/2020** απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ «*Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος*» (Β' 4504). Διαζευκτικά, το φυσικό πρόσωπο, στην ανωτέρω περίπτωση, δύναται να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ την ένσταση του άρθρου 23 του ν. 4714/2020, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών [Κεφ. Δ, Παρ. 9, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, οι προβαλλόμενοι εκ του προσφεύγοντα λόγοι, της **περ. (2.α)**, κατά το μέρος, που αφορά τον ισχυρισμό ότι, ο προσφεύγων είναι φορολογικά υπόχρεος στην Ελβετία και η μετάταξη του στην **Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού** στερεί την εξουσία ελέγχου της, έως τότε, αρμόδιας Φορολογικής Αρχής της Ελλάδος καθώς του ότι οι

σχετικές διοικητικές πράξεις φέρουν το τεκμήριο της νομιμότητας και ισχύουν έως την ανάκληση τους ή την δικαστική ακύρωση τους και της περ. (3) που αφορά τον ισχυρισμό ότι, είχε ήδη αποχωρήσει και εγκατασταθεί στην Γενεύη της Ελβετίας από, σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής αρχής, απορρίπτονται στο σύνολο του ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω η υποβληθείσα δήλωση του προσφεύγοντα με ημερομηνία μεταβολής της δ/νσης κατοικίας του πραγματοποιήθηκε την και συνεπώς δεν καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2017 για το οποίο ήδη συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. περί φορολογικής κατοικίας, επιπρόσθετα, κατ' εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της 2 του άρθρου 9 του ΚΦΕ δεν επήλθε μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης η οποία να συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντα και συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα λόγος, της περ. (4.β), κατά το μέρος, που αφορά τον ισχυρισμό ότι, παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης από την αυθαίρετη ανατροπή των αποτελεσμάτων πράξεων της 5 έτη μετά την έκδοσης τους, καθώς αναγνωρίστηκε ως κάτοικος Ελβετίας με ατομική διοικητική πράξη και μεταβλήθηκε η ερμηνευτικής θέσης της, απορρίπτονται στο σύνολο του ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, για το υπό κρίση ελεγχόμενο έτος, υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάση των οριζομένων των εν λόγω διατάξεων και σε κάθε περίπτωση, η κατ' επίκληση εκ του προσφεύγοντα, περί της αντισυνταγματικότητας, όπως αυτοί προβάλλονται στους λόγους, της περ. (4.β), κατά το μέρος, που αφορά τον ισχυρισμό της αναδρομικής εφαρμογής, της περ. (4.γ) που αφορά τον ισχυρισμό ότι, η εφαρμοσθείσα από τη φορολογική αρχή μέθοδος προσδιορισμού αποκρουθέντος εισοδήματος αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 και στο άρθρο 4 του Συντάγματος, καθώς η ελεγκτική αρχή χρησιμοποίησε αυθαίρετη μέθοδο προσδιορισμού «πρωτογενών αρχικών καταθέσεων – εισοδήματος» η οποία δεν προβλέπεται σε τυπικό νόμο και της (περ.4.η) που αφορά τον ισχυρισμό ότι, η επιβολή έκτακτης εισφοράς επί «πλασματικών» εισοδημάτων και μάλιστα με αυθαίρετη μέθοδο εξεύρεσης φορολογητέας ύλης τυγχάνει αντισυνταγματική, ανήκουν στη δικαιοδοσία των αρμόδιων Δικαστηρίων και δεν εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., προκύπτει ότι, 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 και εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, περαιτέρω σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή

είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα και σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ως αναλυτικά περιγράφεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν πιστωτικές κινήσεις («πρωτογενείς καταθέσεις»), **συνολικού ποσού 279.218,50€**, προερχόμενες από τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ειδικότερα εκ του ανωτέρω συνολικού ποσού, προσδιορίστηκαν πιστωτικές κινήσεις συνολικού ποσού **130.000,00€**, ως αναλυτικά περιγράφονται σε σχετικό πίνακα της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου, σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή, με αιτιολογία κατάθεσης [...], οι οποίες αφενός προκύπτει ότι προέρχονται από τραπεζικούς λογαριασμούς άγνωστους στον έλεγχο, αφετέρου δεν δύναται να αποτελούν καταθέσεις μετρητών εις χείρας του προσφεύγοντα από δηλωθέντα εισοδήματα του, ούτε από προηγούμενες αναλήψεις μετρητών από τραπεζικούς του λογαριασμούς, ούτε συσχέτιση τους με το συνολικό ποσό των **559.984,44€**, καθώς, περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι την ίδια ημέρα που έλαβαν χώρα οι υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις, ο ελεγχόμενος ακολούθως παρείχε στην τράπεζα «ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΗ ΕΝΤΟΛΗ» προκειμένου να χρεωθεί ο λογαριασμός μέρος των χρημάτων που πιστώθηκαν και να εμβαστούν στην Ελλάδα στον με αρ. λογαριασμό του της τράπεζαςκαι συνεπώς αποκλείει την φυσική παρουσία του στην Ελβετική Τράπεζα για τη διενέργεια των ως άνω αναφερόμενων συναλλαγών μετρητοίς και συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα λόγου, της περ. (1.β), που αφορά τον ισχυρισμό ότι, είναι αναιτιολόγητο το προσδιορισθέν συνολικό ποσό των **130.000,00€**, ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, καθώς, αφενός το ποσό αυτό καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του και αφετέρου είναι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, από διαθέσιμα μετρητά εις χείρας του, **απορρίπτεται στο σύνολο του ως αβάσιμος.**

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ως αναλυτικά περιγράφεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν πιστωτικές κινήσεις («πρωτογενείς καταθέσεις»), **συνολικού ποσού 279.218,50€**, προερχόμενες από τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ειδικότερα εκ του ανωτέρω συνολικού ποσού, προσδιορίστηκαν πιστωτικές κινήσεις συνολικού ποσού **15.411,14€**, ως αναλυτικά περιγράφονται σε σχετικό πίνακα της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου, σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην ημεδαπή, με αιτιολογία κατάθεσης «..... για την οποία αφενός ο προσφεύγων επικαλείται ότι αποτελεί είσπραξη της δικηγορικής εταιρείας συνολικού ποσού **25.211,14€** που καταβάλει ο την στον με αρ. λογαριασμό της δικηγορικής εταιρείας στην τράπεζα προς πλήρη εξόφληση των έναντι αυτού απαιτήσεων της εταιρείας και προσκομίζει σχετική εξοφλητική απόδειξη με ημερομηνία την οποία

φέρεται να υπογράψει ο προσφεύγων ως εκκαθαριστής της εταιρεία αυτής, πλην όμως ο προσφεύγων δεν παρέχει καμία εξήγηση ή αιτιολόγηση της ανωτέρω πιστωτικής κίνησης σε τραπεζικό του λογαριασμό από τραπεζικό λογαριασμό της ανωτέρω δικηγορικής εταιρείας της οποίας ήταν εκκαθαριστής μέχρι την οριστική παύση και διακοπή των εργασιών την , περαιτέρω δε, η υπό επίκληση αντιδικία κατέστη οριστική (απόφαση ΑΠ) και συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα λόγος, της περ. (1.γ), που αφορά τον ισχυρισμό ότι, το συνολικό ποσό που προσδιορίστηκε ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, με αιτιολογία κατάθεσης , δεν αποτελεί οριστική είσπραξη αλλά είσπραξη προς αποφυγή αναγκαστικής εκτέλεσης υπό την επιφύλαξη του αποτελέσματος της αναίρεσης και συνεπώς δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του, **απορρίπτεται στο σύνολο του ως αβάσιμος.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ως αναλυτικά περιγράφεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν πιστωτικές κινήσεις («πρωτογενείς καταθέσεις»), **συνολικού ποσού 279.218,50€**, προερχόμενες από τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, οι οποίες στο σύνολο τους αφενός προκύπτει ότι προέρχονται από τραπεζικούς λογαριασμούς άγνωστους στον έλεγχο, αφετέρου δεν δύναται να αποτελούν καταθέσεις μετρητών εις χείρας του προσφεύγοντα από δηλωθέντα εισοδήματα του, ούτε από προηγούμενες αναλήψεις μετρητών από τραπεζικούς του λογαριασμούς, ούτε συσχέτιση τους με δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα και συνεπώς οι προβαλλόμενοι εκ του προσφεύγοντα λόγοι, της περ. (1.α), κατά το μέρος, που αφορά τον ισχυρισμό ότι, το συνολικό ποσό για το οποίο διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του, καλύπτεται από τα ήδη κεκτημένα και δηλωθέντα εισοδήματα του, τα οποία καθώς υπερκαλύπτουν το ποσό αυτό και αποκλείουν την προσαύξηση της περιουσίας του, της περ. (4.δ), που αφορά τον ισχυρισμό ότι, το σύνολο των ποσών που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη υπερκαλύπτονται από τα προγενέστερα (από το έτος 1972) και εντεύθεν δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα που πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν και της περ. (4.ε), που αφορά τον ισχυρισμό ότι, δεν προκύπτει ο πραγματικός χρόνος απόκτησης του λογιζόμενου ως προσαύξηση περιουσίας κεφαλαίου, καθώς η διακίνηση προϋπάρχοντος χρήματος δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, **απορρίπτονται στο σύνολο τους ως αβάσιμοι,**

Επειδή σύμφωνα με σχετική νομολογία «...κρίθηκε, περαιτέρω, ότι η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από άποψη ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στον νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της κυρωθείσας με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.) και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική

παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, καταρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανερεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και αφετέρου του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και τον βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης., που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση....., στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου περιλαμβάνει ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. Α' του Κ.Φ.Ε. και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη σε χρηστή διοίκηση επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στον νόμο (άρθρα 66 επ. του Κ.Φ.Ε. και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, καταρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά τον νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού» (ΔΕΦΑΘ 1576/2022, ΣΤΕ 884/2016) και συνεπώς και συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα λόγος, της περ. (4.στ), που αφορά τον ισχυρισμό ότι, παραβιάστηκε το άρθρου 6 παρ. 2 Ε.Σ.Δ.Α. και υπήρξε παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης και του προσδιορισμού με αμάχητα τεκμήρια φοροδιαφυγής, απορρίπτεται στο σύνολο του ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω αλυσπελής προβάλλεται ο ισχυρισμός της περ. (1.δ) που αφορά το ότι, πρέπει επικουρικά να περιοριστούν οι υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις που προσδιορίστηκαν ως

προσαύξηση της περιουσίας στο ποσό των **19.289,13€**, **αβάσιμος** δε αποτελεί και ο ισχυρισμός της περ. (4.ζ) που αφορά το ότι, ο καταλογισμός προστίμων παραβιάζει και την αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης προς αυτήν εμπιστοσύνης, αναφέροντας τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 8 του ν.2523/1997 όπου ορίζεται ότι, πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος ακολούθησε έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση.

Επειδή ήδη ο προσφεύγων προσκόμισε, μεταξύ άλλων, νεότερα στοιχεία, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. υπόμνημα του, τα οποία δεν ήταν στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση της υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, της παρ. 5 άρθρο 72 του Κ.Φ.Δ., δόθηκε παράταση τριάντα (30) ημερών για την έκδοση απόφασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ειδικότερα μεταξύ άλλων, ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση του σχετικού του ισχυρισμού ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, προσκόμισε,

1.Την υπ' αριθμ. βεβαίωση αποχώρησης της όπου βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων διέμεινε νομίμως στην επικράτεια του μας από Ανήγγειλε την αναχώρηση του από, με κατεύθυνση προς Αθήνα – Ελλάδα και υπήρξε δικαιούχος τίτλου εγκατάστασης (Άδεια Β).

2.Αντίγραφο κάρτας κοινωνικής ασφάλειας στην Ελβετία.

3.Πίνακα υπολογισμού από όπου προκύπτουν **227** ημέρες διαμονής του προσφεύγοντα στην Ελβετία.

4. Φορολογικά στοιχεία πώλησης εισιτηρίων μετακίνησης του προσφεύγοντα και ειδικότερα απόδειξη πώλησης εισιτηρίων υπ' αριθμ.

5.Αντίγραφο κινήσεων έτους **2017** του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής με σχετικές επισημειώσεις επ' αυτού, προς απόδειξη της φυσικής παρουσίας του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω υποβληθέντων στοιχείων ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί τεκμηρίωσης της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή ως διαμένων πάνω από **183** ημέρες εκεί κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς ήδη η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του ν.4172/2013, καθώς 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, προβαίνοντας σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση, ως φέρουσα και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την τεκμηριώνουν και ανεξαρτήτως εκπλήρωσης και των προϋποθέσεων της παρ.2 του ν.4172/2013 (>183 ημέρες) όπου ορίζεται ένα πρόσθετο ανεξάρτητο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα στην Ελλάδα και είναι επικουρικό προβαλλόμενο από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντα και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Φορολογία Εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	92.142,11€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	58.549,07€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	24.956,01€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	175.647,19€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.