



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/11/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3079

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία **09/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του..... με **ΑΦΜ**....., κατοίκου εξωτερικού στην, με διεύθυνση διαμονής στην Ελλάδα επί της οδού κατά των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την με αριθμό πρωτ.Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την από 06/11/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής βάσει της με αριθμόΠράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 09/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του....., με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 20.294,80 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρ. 58 ν.4987/2022) ποσού 12.769,48 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.244,16 €, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 308,00 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **38.616,44 €**.

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 49.580,34 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρ. 58 ν.4987/2022) ποσού 30.814,61 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.048,87 €, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 308,00 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **92.751,82 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 10/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ν.4172 σε συνδυασμό με τον ν.5104/2024, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/10-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικών ετών 2017 και 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είχε εκδοθεί επίσης η με αριθμόεντολή για την διενέργεια μερικού ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 με αντικείμενο φορολογίας «εισόδημα», σε αντικατάσταση της με αρ./15-04-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ, λόγω ίδρυσης των Ελεγκτικών Κέντρων, βάσει της υπό στοιχεία.....) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» όπως έχει τροποποιηθεί, συμπληρωθεί και ισχύει και του Κεφαλαίου Α' του ν.4389/2016 (Α' 94), καθώς και της (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) της Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3198/22-06-2022) με τις οποίες η ελεγκτική αρμοδιότητα της εν λόγω Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκε από 29/07/2022 στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων για τα υπό κρίση έτη υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα, ως κάτωθι:

A) Με την με αριθμόαρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2017**, προς τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, δήλωσε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσού 18.240,00 € (κωδ. 103-105), ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ. συνολικού ποσού 25.710,00 € (κωδ.851-853-855), δαπάνη για δωρεά ή γονική παροχή ή χορηγία ποσού 40.000,00 € (κωδ. 725) και χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λπ. ποσού 20.000,00 € (κωδ. 781).

Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε με τη με αριθμό ειδ/σηςΠράξη διοικητικού προσδιορισμού, βάσει αντικειμενικών δαπανών, από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 5.154,72 €.

B) Με την με αριθμόαρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2018**, προς τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, την οποία υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσού 14.040,00 € (κωδ. 103-105), ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ. συνολικού ποσού 44.876,67 € (κωδ.851-853-855-857), δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ποσού 31.284,37 € (κωδ. 727) και χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λπ. ποσού 54.400,00 € (κωδ. 781).

Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε με τη με αριθμό ειδ/σης/26-07-2019 Πράξη διοικητικού προσδιορισμού, από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής για τον υπόχρεο 1.860,68 €.

Η ελεγκτική αρχή, μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) ζήτησε και έλαβε από τα τραπεζικά ιδρύματα τις κινήσεις των ενεργών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά τα υπό κρίση έτη. Βάσει της με αριθμό/10-03-2023 εντολής ελέγχου γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα στις 19/10/2023 τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επίσης, στις 19/10/2023 κοινοποιήθηκε το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/19-10-2023 Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4987/2022 (πλέον ν.5104/2024).

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα με την με αριθμό πρωτ.06-11-2023 Απάντησή του, σύμφωνα με την οποία τα απαραίτητα δικαιολογητικά έχουν προσκομιστεί στην υπηρεσία της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), καθώς ελέγχεται για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο, για τις χρήσεις 2014 – 2019, από την ανωτέρω υπηρεσία δυνάμει της με αριθμό/10-02-2021 εντολής ελέγχου.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής αιτήθηκε και έλαβε από την Δ.Ε.Ο.Ε. με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/13-11-2023 έγγραφο τα στοιχεία που μπορούσαν να συμβάλλουν στη διενέργεια του ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας τους διαπίστωσε τα ακόλουθα:

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

Με βάση τα καταχωρημένα στοιχεία στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ την με αρ./27-03-2017 Δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου για να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία. Την ίδια ημέρα

(27/03/2017) η Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ μετέβαλε, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1058/2015, την φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος από κάτοικο Ελλάδας σε κάτοικο Κύπρου με ημερομηνία μεταβολής την 31η/12/2016.

Ο ελεγχόμενος σχετικά με την φορολογική κατοικία του στην Κύπρο, προσκόμισε στη Δ.Ε.Ο.Ε.:

- Το από 23/10/2023 πιστοποιητικό μόνιμης κατοικίας περί διαμονής τα τελευταία έξι (6) έτη στην Λευκωσία Κύπρου.
- Την από 09/11/2023 αναλυτική κατάσταση αποδοχών ασφαλισμένου κατά εργοδότη για το έτος 2017, του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Κυπριακής Δημοκρατίας.
- Την από 09/11/2023 αναλυτική κατάσταση αποδοχών ασφαλισμένου κατά εργοδότη για το έτος 2018, του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Κυπριακής Δημοκρατίας.
- Το από 13/07/2016 ενοικιαστήριο έγγραφο με διάρκεια ενοικίασης μέχρι και την 12/07/2017.
- Το από 01/07/2017 ενοικιαστήριο έγγραφο με διάρκεια ενοικίασης μέχρι και την 30/06/2020.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις, αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του, όπως ορίζει το άρθρο 3 του ν.4172/2013 διότι δεν προσκόμισε Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την Κύπρο για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ή Αντίγραφα των εκκαθαριστικών των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ή αντίγραφα των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες περιόδους.

Β) ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Από την επεξεργασία των δεδομένων του πληροφοριακού Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών προέκυψε ότι συνοπτικά για τις κάτωθι πιστώσεις δεν προκύπτει η πραγματική πηγή και η προέλευση των χρηματικών ποσών, προκειμένου να διακριβωθεί αν αυτά έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις.

Για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος έκρινε το ποσό των 63.336,21 € ως πρωτογενείς πιστώσεις τις οποίες σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 του ν.4987/2022 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας την οποία φορολογεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33%, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013.

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Συνολικό πιστωθέν ποσό	Συνολικό πιστωθέν ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
.....	4	33.000,00	8.250,00
.....	1	26.253,71	26.253 71
.....	1	4.040,00	4.040,00
.....	2	15.060,00	7.530,00
.....	2	19.700,00	9.850,00
.....	1	2.050,00	2.050,00

ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	2	10.725,00	2.362,50
ΣΥΝΟΛΟ			110.828,71	63.336,21

Στις 28/11/2023 ο προσφεύγων αξιοποιώντας τις διατάξεις του ν.4512/2018 υπέβαλε στο Τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, την με αρ.τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, στην οποία δήλωσε χρηματικά ποσά συνολικού ύψους 6.500,00€, με τα οποία πιστώθηκαν οι τραπεζικοί του λογαριασμοί, ως Εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (κωδ. 995).

Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει την πηγή εισοδήματος συνολικού ποσού **56.836,21€** (63.336,21€ - 6.500,00€).

Για το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος έκρινε το ποσό των 150.243,44 € ως πρωτογενείς πιστώσεις τις οποίες σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 του ν.4987/2022 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας την οποία φορολογεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33%, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013.

Τράπεζα	.....	Πλήθος δικαιούχων	Συνολικό πιστωθέν ποσό	Συνολικό πιστωθέν ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
.....		2	49.930,00	24.964,00
.....	.....	1	65.195,00	65.195,00
.....	.....	4	500,00	125,00
.....	.....	4	1.450,00	362,50
.....	.....	1	6.120,00	6.120,00
.....	.....	2	23.180,00	11.590,00
.....	.....	2	31.479,86	15.739,93
.....	.....	1	7.557,00	7.557,00

.....βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο ίδιος και των δεδομένων της ΠΟΛ.1033/2014, ως εξής:

Προσδιορισμός εισοδήματος βάσει αντικειμενικών δαπανών των άρθρων 31 & 32 του ν.4172/2013		
	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης	3.000,00	2.500,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιβατικών αυτοκινήτων	25.710,00	44.876,67
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία	23.074,00	23.279,00
Δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες	40.000,00	-
Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	-	31.284,37
Σύνολο	91.784,00	101.940,04

Δ) ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

Καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, του επιβλήθηκε ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης στην ετήσια

αντικειμενική δαπάνη συνολικού ποσού 6.160,00 € του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου του με αριθμό κυκλοφορίας, με κυβισμό 1995 κ.ε., με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% και με έτος πρώτης κυκλοφορίας 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4111/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

Ανάλυση	Φορολογικό έτος 2017		Φορολογικό έτος 2018	
	Βάσει δήλωσης (τροποποιητικής)	Βάσει ελέγχου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία	17.328,00	17.328,00	13.338,00	13.338,00
Από επιχειρηματική δραστηριότητα – προσαύξηση περιουσίας	6.500,00	63.336,21	-	150.243,44
Εισόδημα από μερίσματα - τόκοι	-	-	73,07	73,07
Εισόδημα βάσει αντικειμενικών δαπανών	40.000,00	91.784,00	31.284,37	101.940,04
Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων	20.000,00	-	54.400,00	-
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	-	11.119,79	-	-
Φορολογητέο εισόδημα	23.828,00	91.784,00	13.411,07	163.654,51

Επίσης, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του συνολικού εισοδήματος και επί αυτής πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022.

Βάσει των ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το με αριθμό/02-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος ετών 2017 και 2018. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2024/20-05-2024 Υπόμνημά του, με το οποίο προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα. Μεταξύ αυτών προσκόμισε αντίγραφο εκτύπωσης κινήσεων πελατειακού λογαριασμού –.....του λογαριασμού του με αριθμό....., από το οποίο προκύπτει ότι οι πιστώσεις ποσού 12.000,00 € στις 24/07/2017 και ποσού 21.000,00 € στις 13/10/2017 αφορούν μεταφορές από τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας του....., η οποία είναι συνδικαιούχος στον επίμαχο λογαριασμό του προσφεύγοντος. Συνεπώς, για τις πιστώσεις συνολικού ποσού 33.000,00 € στο φορολογικό έτος 2017, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις και επαναπροσδιόρισε την προσαύξηση περιουσίας ως εξής:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Συνολικό πιστωθέν ποσό	Συνολικό πιστωθέν ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
.....	1	26.253,71	26.253 71
.....	1	4.040,00	4.040,00
.....	2	15.060,00	7.530,00
.....	2	19.700,00	9.850,00
.....	1	2.050,00	2.050,00
.....	2	10.725,00	2.362,50
ΣΥΝΟΛΟ			77.828,71	55.086,21

Ο ανωτέρω επαναπροσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα – προσαύξηση περιουσίας δεν επηρέασε το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα, φορολογικού έτους 2017, καθώς αυτό διαμορφώθηκε βάσει τεκμηρίων στο ποσό των 91.784,00 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο ίδιος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, βάσει των σχετικών προσκομισθέντων εγγράφων στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία σύμφωνα με την ΠΟΛ.1058/2015, μετά από έλεγχο μετέφερε τον Α.Φ.Μ. του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.
2. Οι πιστώσεις ποσών 12.000,00 € και 21.000,00 € στον τραπεζικό λογαριασμό της, στο φορολογικό έτος 2017, αφορούν καταθέσεις της μητέρας του και όχι του ίδιου.
3. Λανθασμένα ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος δεν έλαβε υπόψη τη δυνατότητα ανάλωσης εισοδημάτων προηγούμενων ετών για την κάλυψη των τεκμηρίων, βάσει των διατάξεων της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013.
4. Ως κάτοικος εξωτερικού δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των αντικειμενικών κριτηρίων και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, βάσει του άρθρου 44 του ν.4111/2013.
5. Για το φορολογικό έτος 2017, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξη προσδιορισμού φόρου παραγράφηκε στις 31/12/2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024. Ως εκ τούτου, η με αριθμό/2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, είναι ακυρωτέα.
6. Οι πιστώσεις συνολικού ποσού 114.825,00 €, κατά το φορολογικό έτος 2018, στους τραπεζικούς λογαριασμούς τηςμε αριθμόκαιαποτελούν εμβάσματα από τραπεζικό λογαριασμό του στο εξωτερικό, γνωστής προέλευσης και νομίμως φορολογημένα στην, ως κάτοικος εξωτερικού.
7. Οι πιστώσεις συνολικού ποσού 16.870,00 €, στο φορολογικό έτος 2018, αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών από αναλήψεις που πραγματοποίησε ο ίδιος τα έτη 2014 και 2015 και προσκομίζει σχετικά παραστατικά αναλήψεων συνολικού ποσού 82.500,00 €.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (πρώην άρ.36 ν.4987/2022):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε

γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.5104/2024:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. [.....]

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή [.....]».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμόαρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προς τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, και την με αρ.τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του ίδιου έτους, στο Τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, στο πλαίσιο των διατάξεων του ν.4512/2018.

Επειδή, κατόπιν της υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2017, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, ήτοι εντός του έτους 2023, η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους, ήτοι μέχρι τις 31/12/2024, βάσει των διατάξεων του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (πρώην αρ.36 του ν.4987/2022).

Επειδή, η με αριθμόπροσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα στις 10/06/2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.5104/2024, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής και ακυρότητας της επίμαχης πράξης απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά 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 εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013:

«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 και οικονομικούς 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. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, 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.

2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/2017, με θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και του ν. 4174/2013», (ΦΕΚ Β' 4441/15-12-2017):

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο ΜΟ) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, 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 δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει

εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ...../11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ...../1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις

ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1- Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει εκπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις

υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1177/14.7.2014 εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/18.3.2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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 με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.4172/2013:

«1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:
α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, [...]

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο

όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4172/2013:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το ν. 2707/1999 (Α' 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.4172/2013:

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

[...] η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4111/2013:

«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 επτά (7) μέτρων, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα λοιπά επιπλέον στοιχεία που έχει στη διάθεση της η ΓΓΠΣ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175 με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως 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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με το με Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξεσης περιουσίας":

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξεσης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξεσης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής

τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρ. 58 του ν.4987/2022):

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. [....]».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επισυνάπτει και επικαλείται αντίγραφα των με αριθμό/2018 και/2019 δηλώσεων εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, που υπέβαλε στο Τμήμα Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (εκτυπώσεις της σχετικής υπηρεσίας taxinet).

Επειδή επιπλέον, κατόπιν της ως άνω ηλεκτρονικής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής του, ο προσφεύγων προσκόμισε ηλεκτρονικά στις 23/09/2024, αντίγραφο του από 20/09/2024 «ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ» του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας, σύμφωνα με το οποίο:

“Πιστοποιείται ότι ο κος, κάτοχος Ελληνικού Διαβατηρίου με αριθμό διαμένει στην οδό

Είναι εγγεγραμμένος στους φορολογικούς καταλόγους του Τμήματος Φορολογίας για σκοπούς Άμεσης Φορολογίας, με Αριθμό Φορολογικής Ταυτότητας και είναι Φορολογικός Κάτοικος της Κυπριακής Δημοκρατίας για τα Φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, 2020.

Τα εισοδήματα του εντός και εκτός της Δημοκρατίας φορολογούνται σύμφωνα με τους Νόμους του Φόρου Εισοδήματος στην Κύπρο.

Η παρούσα βεβαίωση δίνεται μετά από αίτηση του ιδίου για να δοθεί στις Φορολογικές Αρχές της Ελλάδας.”

Το ως άνω πιστοποιητικό φέρει επισημείωση της Σφραγίδας της Χάγης (Apostille).

Επειδή, τα ως άνω προσκομισθέντα νέα στοιχεία δεν ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την σύνταξη της από 10/06/2024 οικείας Έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η κρινόμενη υπόθεση αναπέμφθηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με τη με αριθμό/25-10-2024 Πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, με τη με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/06-11-2024 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της ως άνω αναπομπής, κατόπιν επεξεργασίας των προσκομισθέντων για πρώτη φορά στοιχείων, ήτοι α) των με αριθμό/2018 και/2019 δηλώσεων εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018 που υπέβαλε ο προσφεύγων στην Κύπρο και β) του από 20/09/2024 Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας, κρίθηκε ότι ο προσφεύγων τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω κρίσης και των διατάξεων της περ. η' του άρθρου 33 του ν.4172/2013 και του άρθρου 44 του ν.4111/2013, με την από 06/11/2024 έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη προσδιορισμού τεκμαρτού εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. καθώς και επιβολής φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 114.825,00 € που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας διότι α) με την ιδιότητα του ως φορολογικού κατοίκου εξωτερικού, απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος για εισοδήματα εξωτερικού, β) αποτελούν μεταφορές από δικό του τραπεζικό λογαριασμό στο εξωτερικό σε δικούς του λογαριασμούς στην Ελλάδα, γ) η μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 και την με αρ. 884/2016 Απόφαση του ΣΤΕ και δ) τα εν λόγω ποσά μεταφέρθηκαν με εμβάσματα από δικούς του λογαριασμούς της Τράπεζας του Βασιλείου του (Μπαχρέιν) και προέρχονται από μερίσματα συμμετοχών νομίμως φορολογημένα στην Κύπρο όπως αποδεικνύεται από τις φορολογικές του δηλώσεις της αλλοδαπής (σχετικά 4 & 5).

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσά σε ευρώ
.....	19/12/2018	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	24.965,00
.....	20/12/2018	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	24.965,00
.....	20/12/2018	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	24.965,00
.....	21/12/2018	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	19.965,00
.....	27/12/2018	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	19.965,00

Επειδή, με τον από 06/11/2024 συμπληρωματικό έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι τα ως άνω χρηματικά ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας διότι το φορολογικό έτος 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου και απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματά του στο εξωτερικό.

Συνεπώς, για το φορολογικό έτος 2018, οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος διαμορφώνονται ως εξής:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Συνολικό πιστωθέν ποσό	Συνολικό πιστωθέν ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
.....	4	500,00	125,00
.....	4	1.450,00	362,50
.....	1	6.120,00	6.120,00
.....	2	23.180,00	11.590,00
.....	2	31.479,86	15.739,93
.....		7.557,00	7.557,00
.....	2	13.450,00	6.725,00
.....	2	23.728,02	11.864,01
ΣΥΝΟΛΟ			107.764,88	60.383,44

.....

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων στις οποίες προέβη η ελεγκτική αρχή, δυνάμει της με αριθμό/25-10-2024 Πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017			
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης (τροποποιητικής)	Βάσει ελέγχου	Κατόπιν αναπομπής
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	17.328,00	17.328,00	17.328,00
Από επιχειρηματική δραστηριότητα – προσαύξηση περιουσίας	6.500,00	55.086,21	55.086,21
Εισόδημα βάσει αντικειμενικών δαπανών	40.000,00	91.784,00	40.000,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	-	11.119,79	-
Φορολογητέο εισόδημα	23.828,00	91.784,00	72.414,21

Φορολογικό έτος 2018			
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Κατόπιν αναπομπής
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (14.040,00 – 702,00)	13.338,00	13.338,00	13.338,00
Από επιχειρηματική δραστηριότητα – προσαύξηση περιουσίας	-	150.243,44	60.383,44
Εισόδημα από μερίσματα - τόκοι	73,07	73,07	73,07
Εισόδημα βάσει αντικειμενικών δαπανών	31.284,37	101.940,04	31.284,37
Φορολογητέο εισόδημα	13.411,07	163.654,51	73.794,51

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τις πιστώσεις ποσών 12.000,00 € και 21.000,00 € στον τραπεζικό λογαριασμό τηςμε αριθμόστο φορολογικό έτος 2017, αφορούν καταθέσεις της μητέρας του και όχι του ίδιου, αλυσιτελώς προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις δεν αφορούν τον προσφεύγοντα κατόπιν της απάντησης του επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των σχετικών προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δυνατότητας κάλυψης των τεκμαρτών δαπανών του με διαθέσιμο κεφάλαιο το οποίο σχηματίστηκε και φορολογήθηκε σε προηγούμενα έτη δεν εξετάζεται με την παρούσα απόφαση διότι κατόπιν των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν δυνάμει της με αριθμό/25-10-2024 αναπομπής της υπό κρίση υπόθεσης, το φορολογητέο εισόδημα δεν προσδιορίστηκε βάσει των αντικειμενικών δαπανών του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 16.870,00 €, στο φορολογικό έτος 2018, αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών από αναλήψεις που πραγματοποίησε ο ίδιος τα έτη 2014 και 2015 και προσκομίζει σχετικά δελτία ανάληψης συνολικού ποσού 82.500,00 €. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει δεκτός διότι δεν προσκομίζονται πρωτογενή τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι οι καταθέσεις μετρητών διενεργήθηκαν από τον ίδιο. Άλλωστε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2018 φορολογικός κάτοικος, δεν είναι δυνατόν να κατέθεσε ο ίδιος σε δώδεκα (12) διαφορετικές ημερομηνίες χρηματικά ποσά στους επίμαχους τραπεζικούς

λογαριασμούς της τράπεζας Πειραιώς, όπως αναλυτικά αναφέρονται στη σελ. 55 της οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις, οι οποίες περιλαμβάνονται στην από 10/06/2024 οικεία έκθεση ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων και όσων καταγράφονται στο από 06/11/2024 Συμπληρωματικό του Πόρισμα, είναι πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 09/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουτου ΑΡ., με Α.Φ.Μ.και την τροποποίηση των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Φορολογικό έτος 2017

Η με αρ. /10-06-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ (1 ^η τροπ/κη)	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	23.828,00	91.784,00	72.414,21	48.586,21
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό				
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	5.809,80	26.104,60	21.843,25	16.033,45
Προκαταβολή φόρου	587,84	587,84	587,84	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.	115,20	115,20	115,20	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	23,04	23,04	23,04	-
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ν.4987/2022		12.769,48	8.016,73	8.016,73
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	367,40	5.611,56	3.868,28	3.500,88
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		308,00		-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	6.903,28	45.519,72	34.454,34	27.551,06

Β) Φορολογικό έτος 2018

Η με αρ. /10-06-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	13.411,07	163.654,51	73.494,51	60.083,44
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό				20.514,40

Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	1.691,40	51.271,74	22.205,80	
Προκαταβολή φόρου				-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.	115,20	115,20	115,20	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	23,04	23,04	23,04	-
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ν.4987/2022		30.814,61	10.257,20	10.257,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	31,04	12.079,91	3.992,51	3.961,47
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		308,00		-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.860,68	94.612,50	36.593,75	34.733,07

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.