



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Θεσσαλονίκη 17/02/2025

Αριθμός απόφασης:253

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **18/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Χαλκιδικής, Τ.Κ. 63085, κατά : α) των υπ' αρ. ... και .../16-09-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών ετών 2019, 2020 και β) της υπ' αρ. .../16-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **18/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του **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 την με αριθ..../16-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 53.872,47€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας, ύψους 26.936,24€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.357,27€, ήτοι, συνολικό ποσό 93.165,98€.

Με την με αριθ..../16-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 32.675,09€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας, ύψους 16.337,55€, ήτοι, συνολικό ποσό 49.012,64€.

Με την με αριθ..../16-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χαρτοσήμου ύψους 500,00€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 250,00€, ΟΓΑ Χαρτοσήμου 100,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ανακρίβειας ύψους 50,00€, ήτοι, συνολικό ποσό 900,00€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 16/09/2024 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φόρου εισοδήματος και ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου, που συντάχθηκαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της με αριθ. .../08-07-2022 σχετικής εντολής. Συγκεκριμένα από τον

διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ύψους 160.173,49€ για το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 98.548,75€ για το φορολογικό έτος 2020, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής (που υποχρεούται να υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις στην Ελλάδα), ενώ παράλληλα διαπιστώθηκε μη δηλωθέν εισόδημα από βραχυχρόνιες μισθώσεις, για το φορολογικό έτος 2019, ύψους 4.801,19€. Επίσης, από τον ίδιο ως άνω έλεγχο προέκυψαν καταθέσεις ύψους 50.000,00€ κατά το φορολογικό έτος 2019, οι οποίες κρίθηκαν ως ταμειακή διευκόλυνση του προσφεύγοντα προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... -.....» με ΑΦΜ, στην οποία τυγχάνει ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής.

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

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι η φορολογική του κατοικία είναι στην Ελλάδα και όχι στη Ρωσία, θεμελιώνοντας την κρίση του αυτή στη συμμετοχή του σε κάποιες εταιρείες, στη χρήση κινητού τηλεφώνου, στη χρήση χρεωστικών καρτών, καθώς και στην κατανάλωση ρεύματος. Ωστόσο δεν λήφθηκε υπόψη η προσκομισθείσα βεβαίωση από τις αρμόδιες ρωσικές φορολογικές αρχές, καθώς και το γεγονός ότι η σύζυγός του είναι φορολογική κάτοικος Ρωσίας.
2. Μη ύπαρξη αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας. Ο έλεγχος χαρακτηρίζει αρκετές πιστώσεις ως αδικαιολόγητες, χωρίς ωστόσο να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτουν οι κείμενες διατάξεις και η σχετική με αυτές νομολογία. Συγκεκριμένα, η πίστωση ύψους 7.498,75€ αφορά την κατάθεση ποσού από την κ. για εξόφληση οφειλής της για την περαίωση /τακτοποίηση ακινήτου της βάσει του ν. 4495/2017, καθότι λόγω περιορισμών μετακίνησης από τη Ρωσία, η ίδια δεν μπορούσε να τακτοποιήσει. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει βεβαίωση περαίωσης (σχετ. 1), στην οποία αναφέρονται τα ονόματα των ιδιοκτητών και τα ποσά των δόσεων, πίνακα για τον επιμερισμό των εξόδων μεταξύ των ιδιοκτητών (σχετ. 2), καθώς και κίνηση από τον τραπεζικό του λογαριασμό (σχετ. 3), από την οποία αποδεικνύεται ότι πλήρωσε την οφειλή προς το πράσινο ταμείο και μάλιστα λίγη ώρα μετά την κατάθεση του ποσού. Όσον αφορά τα εμβάσματα εξωτερικού, υποστηρίζει ότι θα προσκομίσει στο αμέσως επόμενο διάστημα, τραπεζικές κινήσεις βάσει των οποίων θα δικαιολογείται ότι πρόκειται για νομίμως φορολογηθέντα ποσά. Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 8, 1, 15, 16, 17 και 18 της σελίδας 29 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, πρόκειται για χρήματα από την εταιρεία με την επωνυμία «..... -.....» ως εκ τούτου δε δύνανται να θεωρηθούν ως αγνώστου προελεύσεως.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013), ορίζεται ότι : «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς 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.....»

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω άρθρου, ορίζεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 4 αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα που αφορά στη φυσική παρουσία εκατόν ογδόντα τριών ημερών σε διάστημα οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Για τη συνδρομή του εν λόγω κριτηρίου δεν απαιτείται αδιάλειπτη παρουσία στην Ελλάδα, αλλά τα διαλείμματα συνυπολογίζονται στη θεμελίωση της φυσικής παρουσίας των εκατόν ογδόντα τριών ημερών.

Επειδή, ο νόμος **3047/2002**(ΦΕΚ Α' 200/27.08.2002) σχετικά με την Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Ρωσικής Ομοσπονδίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, ορίζει στο **άρθρο 1**, ότι : «*Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών.*», στο **άρθρο 2**, ότι : «*1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό καθενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών τους υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται. 2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου. 3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι: α) Στην περίπτωση της Ελλάδας. i) Ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων. ii) Ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των νομικών προσώπων (στο εξής αναφερόμενος ως «Ελληνικός φόρος»). β) Στην περίπτωση της Ρωσικής Ομοσπονδίας. i) Ο φόρος στα κέρδη (εισόδημα) των εταιρειών και οργανισμών. ii) Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων. iii) Ο φόρος επί της περιουσίας επιχειρήσεων. iv) Ο φόρος επί της περιουσίας φυσικών προσώπων (στο εξής αναφερόμενος ως «Ρωσικός φόρος»).* Στο **άρθρο 4**, ότι : «*1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος» του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή τόπο ίδρυσης του νομικού προσώπου ή άλλης παρόμοιας φύσεως κριτηρίου, και επίσης συμπεριλαμβάνει αυτό το ίδιο Κράτος και κάθε πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό. 2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η φορολογική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής: α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων). β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θα θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του. γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.*

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία. 3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της **Ε. 2064/2023** εγκυκλίου με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα», ορίζεται ότι :

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

A) Αντικείμενο

Αντικείμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα.

B) Περιεχόμενο

Με την εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, σχετικά με την φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Επιπλέον, αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 του Προτύπου της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017).

Γ) Πεδίο Εφαρμογής

Η παρούσα αφορά φυσικά πρόσωπα, φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος και αλλοδαπής.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

A. Προσδιορισμός της έννοιας «φορολογική κατοικία»

1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου).

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των ως άνω παραγράφων του άρθρου 4 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4646/2019 (Α' 201), αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής

Ένωσης, καθώς και, όσον αφορά την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4 ΚΦΕ, τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017, στο εξής: Πρότυπη Σύμβαση).

3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι. 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.

B. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ειδικότερα, 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.

[...]

5. 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 ΚΦΕ διευκρινίζονται τα κάτωθι:

5.1 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.

5.2 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.

5.3 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.

Επιπλέον, και ακολουθώντας τις παρ. 17 και 18 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, προκειμένου να διαπιστωθεί η συνήθης διαμονή του φυσικού προσώπου, θα πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο η διαμονή του στη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, αλλά και η τυχόν διαμονή του σε οποιοδήποτε άλλο μέρος της χώρας και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Επιπρόσθετα, και σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο δεν έχει μόνιμη ή κύρια κατοικία διαθέσιμη αλλά π.χ. διαμένει διαδοχικά σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι επιμέρους επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να αξιολογηθούν οι λόγοι για τις εν λόγω επισκέψεις.

5.4 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.

5.4.1. 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.

5.4.2. 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.

5.4.3. 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.

5.4.4. 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*).

5.4.5. 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).

[...]

Γ. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ
7. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. Πιο

συγκεκριμένα, ορίζεται, ρητά, υπό την επιφύλαξη των οριζομένων στην παρ. 1, ότι 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 Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται 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. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Σημειώνεται ότι η συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος φυσικής παρουσίας άνω των 183 ημερών που συνεπάγεται την απόκτηση φορολογικής κατοικίας στην ημεδαπή δεν καταλαμβάνει τα φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση ότι η παραμονή τους δεν υπερβαίνει το χρονικό διάστημα των 365 ημερών. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 4 μπορεί να συντρέχουν ταυτόχρονα στο ίδιο πρόσωπο τουριστικοί, ιατρικοί, θεραπευτικοί ή παρόμοιοι ιδιωτικοί σκοποί. Στην περίπτωση αυτή όλα τα διαστήματα τα οποία αφορούν αυτούς τους σκοπούς δεν προσμετρώνται κατά τον υπολογισμό των ημερών παραμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και μόνο εφόσον (μετά την αφαίρεση των παραπάνω διαστημάτων) το εναπομένον διάστημα υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ωστόσο, σε περίπτωση που η παραμονή του φυσικού προσώπου για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς υπερβαίνει τις 365 ημέρες συμπεριλαμβανομένων και των σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό θα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.

8. Επισημαίνεται ότι, καθώς το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται σε ετήσια βάση, το φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, που μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, σε κάθε περίπτωση, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το έτος εκείνο στο οποίο συμπληρώνεται το χρονικό διάστημα των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά.

Στην περίπτωση που η περίοδος των 183 ημερών συμπληρώνεται στο επόμενο από το έτος άφιξης στην Ελλάδα φορολογικό έτος, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υποβάλλει δήλωση για το έτος που συμπληρώνονται οι 183 ημέρες σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως εάν παρέμεινε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των

183 ημερών και κατά το έτος αυτό. Για το έτος άφιξης, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον έχει σχετική υποχρέωση, ως κάτοικος αλλοδαπής. Περαιτέρω, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο αναχωρεί στο επόμενο έτος από αυτό που εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, και για το έτος αυτό αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, εφόσον βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά, το οποίο συμπληρώνεται εντός του έτους αναχώρησης, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν μπορεί να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία για το έτος αυτό.

Δ. Λοιπά ζητήματα

9. Σε περίπτωση φυσικού προσώπου, το οποίο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση το άρθρο 4 του ΚΦΕ, και προσκομίζει 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, τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. 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. [...]

11. Για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 ΚΦΕ, σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, απαιτείται σε κάθε περίπτωση τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΦΕ).

Άλλωστε, για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου, με βάση τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 1445/2016, ΣΤΕ 2105/2018, ΣΤΕ 93/2020), η Φορολογική Αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της..

12. Επισημαίνεται ότι, για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας το επόμενο από την αναχώρηση έτος εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα έτη, ακολουθείται η διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που

προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.
13. Δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου.

Ε. Παραδείγματα προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας

14. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε ορισμένα ενδεικτικά παραδείγματα σχετικά με την εφαρμογή των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ:

14.1 Φυσικό πρόσωπο, άγαμος, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και συμμετέχει σε ένα πολιτιστικό σύλλογο, επεκτείνει την επιχειρηματική του δραστηριότητα στην αλλοδαπή (άσκηση δραστηριότητας δευτερευόντως), και διαμένει εξίσου στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 4, γιατί διατηρεί οικονομικούς και προσωπικούς δεσμούς στην Ελλάδα, ήτοι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων βρίσκεται στην Ελλάδα (κύρια οικονομική δραστηριότητα και κοινωνικοί δεσμοί).

14.2 Φυσικό πρόσωπο, δημόσιος υπάλληλος με ελληνική ιθαγένεια, υπηρετεί στην αλλοδαπή όπου και διαμένει μαζί με την οικογένειά του, διατηρώντας ωστόσο δευτερεύοντες οικογενειακούς και κοινωνικούς δεσμούς στην αλλοδαπή. Ο φορολογούμενος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, βάσει των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 4.

14.3 Φυσικό πρόσωπο, άγαμος, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, προσλαμβάνεται σε ελληνική εταιρεία ως μισθωτός, με συμβόλαιο διετές, και βρίσκεται στην Ελλάδα για πάνω από 183 ημέρες, από 01/11/2023.

Ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα πάνω από 183 ημέρες, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 αλλά και βάσει των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 4 (μόνιμη και κύρια κατοικία στην Ελλάδα, συνήθης διαμονή στην Ελλάδα αλλά και κέντρο ζωτικών συμφερόντων - οικονομικοί δεσμοί στην Ελλάδα).

Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει υποχρέωση δήλωσης στην Ελλάδα του παγκόσμιου εισοδήματος του που αποκτά από 01/01/2024 και μετά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη δηλώσεις φόρου εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα, ως κάτωθι :

Με την υπ'αρ. καταχ. /28-08-2020 δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, προς τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, ξενοδοχείων, κλπ., ύψους 1.080,00€, τόκους ημεδαπής προέλευσης 0,51€, δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 18.131,08€, ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων 5.320,00€ και ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση

κατοικιών της συζύγου 7.534,54€. Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προέκυψε κύριος φόρος 153,91€, τέλος χαρτοσήμου 32,40€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου 6,48€, ήτοι, συνολικό ποσό πληρωμής 192,79€. Αντίστοιχα, με την υπ'αρ. καταχ. /15-09-2021 δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, προς τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, ξενοδοχείων, κλπ., ύψους 1.080,00€, τόκους ημεδαπής προέλευσης 0,68€, δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 5.000,00€, ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων 3.800,00€, ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες, αυτοτελείς βοηθητικούς χώρους, 6.582,00€ και τόκους ημεδαπής προέλευσης της συζύγου 0,04€. Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προέκυψε κύριος φόρος 153,91€, τέλος χαρτοσήμου 32,40€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου 6,48€, ήτοι, συνολικό ποσό πληρωμής 192,79€.

Επειδή, η φορολογική αρχή, μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤ Λ & ΛΠ) ζήτησε και έλαβε από τα τραπεζικά ιδρύματα, τις κινήσεις των ενεργών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά τα υπό κρίση έτη, γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθ...../2022 εντολή ελέγχου και τον ενημέρωσε σχετικά με τη δυνατότητα του να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Παράλληλα, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα σχετικό αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, με το οποίο ζήτησε, στοιχεία σχετικά με τη φορολογική του κατοικία, καθώς και πληροφορίες για τις διενεργηθείσες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα της φορολογικής αρχής, ο προσφεύγων προσκόμισε απόσπασμα από το Ενιαίο Κρατικό Μητρώο Καταχώρησης Ακίνητης Περιουσίας της Ομοσπονδιακής Υπηρεσίας Κρατικής Εγγραφής, Κτηματογράφησης και Χαρτογραφίας, στην περιφέρεια Ουραλίων, από το οποίο προκύπτει ότι κατέχει ένα διαμέρισμα οικιστικής χρήσης, στον 3° όροφο, εμβαδού 106,70τ.μ. με τοποθεσία: Ρωσία, Περιφέρεια Τιουμέν, Αυτόνομος θύλακας της Χαντίας-Μανσίας-Γιουγκρά, πόλη Χάντι- Μανσιισκ, οδός, αρ. ..., διαμ. Επίσης προσκόμισε αποδεικτικό έγγραφο φορολογικής κατοικίας πολίτη Ρωσικής Ομοσπονδίας του Υπουργείου Οικονομικών, Ομοσπονδιακή Φορολογική Υπηρεσία, Διαπεριφερειακό Σώμα Επιθεωρητών της Ομοσπονδιακής Φορολογικής Υπηρεσίας για την Κεντρική Επεξεργασία Δεδομένων, βάσει του οποίου θεωρείται φορολογικός κάτοικος της Ρωσικής Ομοσπονδίας για τα έτη 2019 και 2020.

Πέραν τούτου προσκόμισε βεβαίωση της Γενικής Διεύθυνσης -τμήμα της διεύθυνσης του συνταξιοδοτικού ιδρύματος της Ρωσίας, στην οποία αναφέρεται ότι η σύζυγός του, του, εισέπραξε σύνταξη γήρατος και λοιπά εφάπαξ ποσά, καθώς και βεβαίωση της Δημόσιας Ανώνυμης Εταιρείας, Τράπεζα «Χρηματοοικονομικό Ίδρυμα

Οτκρίτιε», από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι πελάτης και τηρεί τρεχούμενο λογαριασμό με συναλλαγές με τη χρήση τραπεζικής καρτας532 και ημερομηνία έναρξης λογαρισμού 05/10/2013.

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, αλλά και από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις:

Ο προσφεύγων συμμετέχει στις παρακάτω επιχειρήσεις :

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ						
A/A	Ημ/νία Εναρξης	ΑΦΜ Επιχείρησης	επωνυμία	Δ.Ο.Υ.	Είδος Συμμετοχής	% Συμμετοχής
1	23/06/2009	.....	.....	4923	Ο.Μ.	50,00
2	26/07/2011	.....	.....	4923	Ο.Μ.	50,00
3	06/03/2009	.....	.....	4923	Μέλος	50,00

Επίσης συμμετέχει ως διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, πρόεδρος, ή μέλος στις παρακάτω επιχειρήσεις :

A/A	ΑΦΜ ή Συσχετιζόμενο	Επωνυμία ,		Ημ/νία Εναρξης	Ημ/νία	Είδος
1	4923	23/06/2009		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
2	4711	27/03/2013		ΜΕΛΟΣ
3	4112	12/06/2017	29/08/19	ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ.
4	4112	29/08/2019	18/03/21	ΜΕΛΟΣ
5	4922	12/08/2015	24/11/20	ΜΕΛΟΣ
6	4922	23/05/2011	12/08/15	ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
7	4923	10/01/2023		ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ
8	4923	27/12/2013		ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
9	4923	26/07/2011		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ

Από την εξέταση των προσκομισθέντων καταστατικών, προέκυψε ότι για την μεν εταιρεία «.....-Ο.Ε.», με διακριτικό τίτλο «.....», οι διαχειριστές, εκπρόσωποι και ταμίες της εταιρίας, υποχρεούνται μια φορά την εβδομάδα να κλείνουν ταμείο σε σχέση με τα έσοδά και τα έξοδα της εταιρίας της περασμένης εβδομάδας (άρθρο 13), για τη δε εταιρεία, «.....», στην οποία κατέχει την ιδιότητα του Διευθύνοντος συμβούλου, με το αριθ./2013 τροποποιητικό καταστατικό, στους σκοπούς της εταιρείας προστίθεται και η εκπόνηση τεχνικών και οικονομοτεχνικών μελετών πέρα των οικοδομικών εργασιών και επισκευών/κατασκευών οικοδομών, οι οποίες εκτυλίσσονται σε όλη τη διάρκεια του έτους και όχι εποχικά, καθώς και οι τουριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι οποίες επίσης συμπεριλαμβάνονται στους σκοπούς αυτής. Επίσης στο 10^ο φύλλο παρ. 3, του ως άνω καταστατικού, αναφέρεται ότι ο καθένας από τους διαχειριστές, μπορεί με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο, που συντάσσεται ενώπιον συμβολαιογράφου, να παρέχει την εντολή και πληρεξουσιότητα σε άλλο πρόσωπο, εταίρο ή μη, να ενεργεί όλες ή μερικές από τις πράξεις που εμπίπτουν στη διαχειριστική του εξουσία, καθώς και στην ιδιότητα του ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας. Όπως αναφέρεται στην από 16/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, παρότι, με την από 10/11/2022 υπεύθυνη του δήλωση ο προσφεύγων δήλωσε ότι για την Ε.Π.Ε. έχουν διορισθεί διαχειριστές και για την ομόρρυθμη εταιρεία, η οποία λειτουργεί ως ξενοδοχείο, έχει διορισθεί Διευθυντής και για τους λόγους αυτούς, δεν απαιτείται η φυσική του παρουσία, ωστόσο από το σύνολο των προσκομισθέντων ενώπιον της φορολογικής αρχής, στοιχείων δεν αποδεικνύονται οι ανωτέρω ισχυρισμοί.

Επίσης στην οικεία έκθεση εισοδήματος αναφέρεται ότι ο προσφεύγων είναι ασφαλισμένος στον Ε.Φ.Κ.Α. (πρώην Ο.Α.Ε.Ε.) λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας, με στοιχεία Ε.Α.Μ.:, Π.Α.Μ.:, Α.Φ.Μ., Α.Μ.Κ.Α.:και δεν έχει προσκομίσει αντίστοιχα έγγραφα, από τα οποία να αποδεικνύεται η επαγγελματική του δραστηριότητα στην Ρωσία, ήτοι βεβαίωση εργοδότη, σύμβαση εξηρημένης εργασίας, αποδεικτικά επαγγελματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε εταιρείες της φορολογικής του κατοικίας και οποιοδήποτε είδος ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, ή ασφάλειας για τη χώρα της φορολογικής του κατοικίας (Ρωσία).

Επιπλέον σύμφωνα με τα στοιχεία από το προφίλ του ελεγχόμενου στο elenxis, προκύπτει ότι κατέχει ακίνητα, με αριθμούς παροχής Δ.Ε.Η.,, και, στο Δήμο Κασσάνδρας, τα οποία εμφανίζουν υψηλές καταναλώσεις ηλεκτρικής ενέργειας. Από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρουσιάζει δύο επιπλέον συνδέσεις, επίσης στο Δήμο Κασσάνδρας, με τον ίδιο αριθμό σύνδεσης ηλεκτρικής ενέργειας (.....), για ακίνητο με κύριους χώρους: 171,05τ.μ., βοηθητικούς χώρους: 65,47τ.μ., επί αγροτεμαχίου 4.086,64 τ.μ. με πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%. Οι παροχές ηλεκτρικής ενέργειας

εμφανίζουν υψηλές καταναλώσεις που υποδηλώνουν ότι τα ακίνητα χρησιμοποιούνται καθ'όλη τη διάρκεια του έτους.

Επίσης, διαθέτει ένα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητο και δύο μοτοσυκλέτες, καταβάλλοντας τα αντίστοιχα τέλη κυκλοφορίας.

Περαιτέρω, από το άνοιγμα των τραπεζικών του λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με χρεωστική κάρτα (αναλήψεις από ΑΤΜ), καθ'όλη την διάρκεια του έτους, στο κατάστημα της Κασσάνδρας (πίνακες 1Α, 2^Α και 1Β 2Β, σελ.9-15 της οικείας έκθεσης εισοδήματος), για αγορές προϊόντων και ειδών πρώτης ανάγκης, από super markets (.....,,, ΦΑΡΜΑΚΕΙΟκ.α.). Αναλυτικότερα :

Για το φορολογικό έτος 2 0 19					
Μήνες	Χρονικό διάστημα		Ημέρες	Κινήσεις/Συναλλαγές περιόδου	Μέσος όρος συναλλαγών
Ιανουάριος	23/01/2019	24/01/2019	2	2	ανά 1 ημέρα
Μάρτιος	18/03/2019	27/03/2019	10	2	ανά 5 ημέρες
Απρίλιος	19/04/2019	23/04/2019	5	2	ανά 2,5 ημέρ.
Μάιος	15/05/2019	31/05/2019	30	15	ανά 2 ημέρ.
Ιούνιος	01/06/2019	21/06/2019	21	9	ανά 2,3 ημέρ.
Αύγουστος	08/08/2019	30/08/2019	23	9	ανά 2,5 ημέρ.
Σεπτέμβριος	04/09/2019	18/09/2019	15	5	ανά 3 ημέρ.
Οκτώβριος	11/10/2019	30/10/2019		6	
Νοέμβριος	05/11/2019	29/11/2019		11	
Δεκέμβριος	03/12/2019	31/12/2019	81	9	ανά 3,11 ημέρ.
		Σύνολο	187		
Για το φορολογικό έτος 2 0 2 0					
Μήνες	Χρονικό διάστημα		Ημέρες	Κινήσεις/Συναλλαγές περιόδου	Μέσος όρος συναλλαγών
Ιανουάριος	09/01/2020	31/01/2020	23	8	ανά 2,88 ημέρ
Φεβρουάριος	04/02/2020	28/02/2020	25	5	ανά 5 ημέρες
Μάρτιος	04/03/2020	31/03/2020	27	9	ανά 3 ημέρ.
Απρίλιος	07/04/2020	28/04/2020	22	3	ανά 7,3 ημέρ.
Μάιος	05/05/2020	29/05/2020	24	6	ανά 4 ημέρ.
Ιούνιος	03/06/2020	26/06/2020	23	8	ανά 2,88 ημέρ
Ιούλιος	02/07/2020	03/07/2020	2	2	ανά 1 ημέρ.
Αύγουστος	11/08/2020	19/08/2020	9	2	ανά 4,5 ημερ.
Σεπτέμβριος	01/09/2020	30/09/2020	30	7	ανά 4,29

Οκτώβριος	02/10/2020	17/10/2020	15	2	ανά 7,5 ημέρ.
Νοέμβριος	11/11/2020	28/11/2020	17	2	ανά 8,5 ημερ.
Δεκέμβριος	24/12/2020	29/12/2020	5	2	ανά 2,5 ημερ.
		Σύνολο	222		

Επιπλέον, εμφανίζονται πληρωμές κινητής τηλεφωνίας στη χώρα μας, μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών για τους μήνες 3/3/2020, 06/04/2020, 19/05/2020, 27/07/2020, 05/10/2020, 05/11/2020, 08/12/2020.

Επίσης, στα πλαίσια της ελεγκτικής διαδικασίας, προέκυψε ότι ο προσφεύγων διατηρεί θυρίδα σε ελληνικό τραπεζικό ίδρυμα. Συγκεκριμένα, στις 19/08/2019 από το κατάστημα Πανοράματος στον αριθμό λογαριασμού, φαίνεται να έχει πραγματοποιηθεί χρέωση με περιγραφή συναλλαγής «Θυρίδες - Χρέωση», με αιτιολογία συναλλαγής «Μίσθωμα Θυρίδας», από τον τραπεζικό λογαριασμό στο κατάστημα της Κασσάνδρας. Στις 15/12/2019 τρεις χρεώσεις είσπραξης οφειλόμενων μισθωμάτων «Θυρίδες - Χρέωση» με αιτιολογία συναλλαγής «Θυρ***90278 Είσπραξη οφειλόμενων μισθωμάτων» για τα έτη 2017, 2018, 2019, από τον τραπεζικό λογαριασμό στο κατάστημα του Πανοράματος.

Σχετικά με το προσκομισθέν αντίγραφο (έντυπο 2) της βεβαίωσης της Γενική Διεύθυνση - τμήμα της Διεύθυνσης του συνταξιοδοτικού ιδρύματος της Ρωσίας στον αυτόνομο θύλακα της Χαντίας - Μανσίας – Γιουγκρά, από το οποίο προκύπτει ότι ητου, είναι εγγεγραμμένη στο Δημόσιο Φορέα - Τμήμα της Διεύθυνσης του Συνταξιοδοτικού Ιδρύματος της Ρωσικής Ομοσπονδίας, κατά την χρονική περίοδο 01/01/2019-31/12/2021 και εισέπραξε σύνταξη γήρατος, η φορολογική αρχή, κατ'επίκληση της με αριθ./2016 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία έγινε δεκτό ότι νοείται η ύπαρξη χωριστής φορολογικής κατοικίας του ενός από τους συζύγους σε άλλο κράτος, έκρινε ότι το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για την τεκμηρίωση της ύπαρξης μόνιμης κατοικίας στην χώρα αυτή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, έκρινε ότι η Ελλάδα, είναι για τον προσφεύγοντα, ο τόπος της συνήθους διαμονής του και ο τόπος αυτός αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθόσον δεν έλαβε υπόψη του ότι ο εντοπισμός της φορολογικής κατοικίας είναι ένα ζήτημα πολυδιάστατο που εξαρτάται από πολλούς παράγοντες τους οποίους ωστόσο, δεν συνεκτίμησε ορθά. Επίσης, αναφέρει ότι βάσει της προσκομισθείσας βεβαίωσης από τις αρμόδιες ρωσικές φορολογικές αρχές, η

σύζυγός του θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ρωσίας, στοιχείο που επίσης δεν αξιολογήθηκε από τη φορολογική αρχή.

Επειδή η φορολογική αρχή, τεκμηρίωσε την κρίση της ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αφού έλαβε υπόψη της μια σειρά από στοιχεία και παράγοντες, όπως : α) την κατοχή έξι (6) ακινήτων στην περιοχή της Χαλκιδικής, ενώ διαπιστώθηκε υψηλή κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για τα ακίνητα με αριθ. παροχής ρεύματος,,και, για τα οποία δε δηλώθηκε εκμίσθωση ακινήτων, β) την κατοχή ενός Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου και δύο μοτοσυκλετών, γ) τις πληρωμές κινητής τηλεφωνίας στη χώρα μας, μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών, δ) τις αναλήψεις χρημάτων από αυτοματοποιημένα ταμειακά μηχανήματα και τις συχνές συναλλαγές με χρεωστική κάρτα για αγορές σε καταστήματα super markets και φαρμακεία, ήτοι, για 187 ημέρες για το έτος 2019 και 222 για το έτος 2020, ε)την ύπαρξη θυρίδας σε ελληνικό τραπεζικό ίδρυμα, στ) τη φιλοξενία της κόρης του σε ακίνητο ιδιοκτησίας του (.....Χαλκιδικής), ζ) τους οικονομικούς δεσμούς του, που περιλαμβάνουν την επαγγελματική του δραστηριότητα, ως νομίμου εκπροσώπου και διευθύνοντος συμβούλου σε επιχειρήσεις που εδρεύουν στη χώρα μας, και τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του, καθ' όλη τη διάρκεια των ετών 2019 και 2020, η) την εγγραφή του στο Ε.Φ.Κ.Α. (από 16/03/2009), στοιχεία που ισχυροποιούν τα οικονομικά συμφέροντα/κέντρο ζωτικών του συμφερόντων στην Ελλάδα.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή θεμελίωσε επαρκώς την κρίση της, περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα στην Ελλάδα, δεδομένου ότι αξιολόγησε πλήθος πραγματικών στοιχείων και κριτηρίων που προσδιορίζουν, το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, αφού συνεκτίμησε, στοιχεία που αφορούν τόσο τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς, κατά τη διάταξη της περ. α' του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, όσο και στοιχεία που προκύπτουν λόγω της φυσικής του παρουσίας στην Ελλάδα, πάνω από 183 ημέρες, κατά τη διάταξη της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Σημειωτέον ότι ο αριθμός των ημερών που αναφέρονται με παρουσία σε κάθε ελεγχόμενο έτος (187 και 222) αφορούν στις ημέρες κατά τις οποίες διαπιστώθηκαν τραπεζικές συναλλαγές, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι για τα διαστήματα που δε διαπιστώθηκαν τραπεζικές συναλλαγές με κάρτα, υπήρχε φυσική παρουσία του στην αλλοδαπή και ειδικότερα στη Ρωσία.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε έγγραφο της ρωσικής φορολογικής αρχής με το οποίο πιστοποιείται ότι είναι φορολογικός κάτοικος της Ρωσίας, ωστόσο, το μοναδικό αυτό έγγραφο, χωρίς να συνοδεύεται από άλλα αποδεικτικά στοιχεία, όπως ενδεικτικά, βεβαίωση εργοδότη, σύμβαση εξηρημένης εργασίας, αποδεικτικά επαγγελματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε

εταιρείες της φορολογικής του κατοικίας και οποιοδήποτε είδος ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης ή ασφάλειας για τη χώρα της φορολογικής του κατοικίας, την Ρωσία, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως αποδεικτικό στοιχείο ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (Ρωσία).

Επειδή, ομοίως, το προσκομισθέν αντίγραφο (έντυπο 2) της βεβαίωσης της Γενικής Διεύθυνσης- τμήμα της Διεύθυνσης του συνταξιοδοτικού ιδρύματος της Ρωσίας στον αυτόνομο θύλακα της Χαντίας - Μανσίας – Γιουγκρά, από το οποίο προκύπτει ότι ητου, είναι εγγεγραμμένη στο Δημόσιο Φορέα - Τμήμα της Διεύθυνσης του Συνταξιοδοτικού Ιδρύματος της Ρωσικής Ομοσπονδίας, κατά την χρονική περίοδο 01/01/2019-31/12/2021 και εισέπραξε σύνταξη γήρατος, δε δύναται κατά τη πάγια νομολογία (ΣτΕ 1445/2016), να αποτελέσει αναγκαίο στοιχείο για την τεκμηρίωση της ύπαρξης μόνιμης κατοικίας στην χώρα αυτή, ειδικά δε όταν η τεκμηρίωση για την ύπαρξη κέντρου ζωτικών συμφερόντων στην Ελλάδα, αφορά στο σύζυγό της και όχι την ίδια και χωρίς περαιτέρω η όποια κατάσταση που αφορά την ίδια να είναι δεσμευτική και για τον (ελεγχόμενο) σύζυγό της. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/ ΦΕΚ Α'58/19-04-2024) ορίζει στο **άρθρο 84**, ότι : *«2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος. ν. 4987/2022»* ενώ στο **άρθρο 86**, ότι : *«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»*

Επειδή, ο ν. 4987/2022 ορίζει στο **άρθρο 23**, ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»*, ενώ στο **άρθρο 34**, ότι : *«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιοδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον*

έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...» Περαιτέρω, ο ίδιος ως άνω Κώδικας, ορίζει στο **άρθρο 39**, 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.» και **άρθρο 64**, 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 77 του ΚΦΔ**, ορίζεται, ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο Κώδικας φορολογίας Εισοδήματος (ν. **4172/2013** ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-2013), ορίζει στο **άρθρο 21**, ότι : «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.» και στο **άρθρο 29**, ότι : «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«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 προσαύξησης 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 προσαύξησης 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.[...].».

Επειδή ακολούθως, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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 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, 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 [...].

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε 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. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην

εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος

B... 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, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης 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 το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα αναγραφόμενα στην από 16/09/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προκύπτει ότι ο έλεγχος, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛΛΠ), εντόπισε στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρείται στην Εθνική Τράπεζα με αριθμούς IBANκαι, τις παρακάτω πιστώσεις, για φορολογικό έτος 2019:

A/A	A/A EXCEL	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	1	2019-01-21	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	35.000,00
2	5	2019-03-15	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	20.000,00
3	9	2019-04-09	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	25.000,00
4	49	2019-06-05	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	28,05
4	50	2019-06-05	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	158,98
6	51	2019-06-05	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	94,40
7	52	2019-06-05	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	250,00
8	53	2019-06-05	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	225,00
9	57	2019-06-06	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.812,58
10	64	2019-06-18	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	7.000,00
11	73	2019-07-09	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	7.000,00
12	76	2019-07-17	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	346,61
12A	78	24-07-2019	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	616,19
13	80	2019-07-25	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	13.000,00

14	91	2019-08-09	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	892,50
15	100	2019-08-12	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	2.561,05
16	108	2019-08-15	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	8.000,00
17	137	2019-09-05	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	7.000,00
18	144	2019-09-19	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.147,50
19	153	2019-10-08	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.737,45
20	156	2019-10-10	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	263,34
21	168	2019-10-16	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	28.000,00
22	204	2019-11-19	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	2.000,00
23	214	2019-11-27	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	50.000,00
24	239	2019-12-04	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	171,93
25	278	2019-12-20	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	9.200,00
					221.235,58

Για τις ως άνω πιστώσεις ο έλεγχος απέστειλε την υπ' αριθ. πρωτ./14-08-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για παροχή εξηγήσεων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας σχετικό έγγραφο, στο οποίο ανέφερε ότι για τις εγγραφές με α/α 1, 2, 10, 11, 13, 16, 17, 21, 22, 23, 25, του πίνακα που αφορούν το φορολογικό έτος 2019, αποτελούν εμβάσματα από τη Γερμανία, επισυνάπτοντας σχετικές φορολογικές δηλώσεις της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της πόλης Άαχεν, για τα έτη 2018, 2019 και 2020, από τις οποίες προέκυψε ότι δηλώθηκαν καθαρά έσοδα 21.222,00€, 56.708,00€ και ζημίες ύψους 12.275,00€, αντίστοιχα. Ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθότι από τις πληροφορίες που έλαβε από τη Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Εθνικής Τράπεζας, προέκυψε ότι τα ανωτέρω ποσά προέρχονται από τη Λετονία και όχι από την Γερμανία και στο βαθμό που δεν αποδεικνύεται ότι τα χρηματικά αυτά ποσά έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί στην αλλοδαπή ή στην Ελλάδα, κρίθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία.

Για την εγγραφή με α/α 3, αναφέρει ότι είναι χρήματα που κατατέθηκαν από τον ανηψιό του του, ο οποίος είναι διαχειριστής του λογαριασμού της εταιρείας «.....-.....», δεν αποτελούν μέρισμα, αλλά επιστροφή χρημάτων που έχει καταβάλλει στην ομόρρυθμη εταιρεία σε παρελθόντα χρόνο, επισημαίνοντας ότι η συγκεκριμένη εταιρεία ήταν ζημιογόνος μέχρι και τη χρήση 2022. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο, καθότι σύμφωνα με το έγγραφο της Δ/σης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Εθνικής Τράπεζας, προέκυψε ότι το ποσό προήλθε από τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό ΧΒΑΝ: &.....και στοιχεία επωνυμίας :, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Αλυσιτελώς δε αναφέρει, ότι δεν αφορούν σε μέρισμα, αφού ο έλεγχος δεν ανέφερε ποτέ στις διαπιστώσεις του ότι αφορούν μερίσματα, αλλά ποσά ληφθέντα από άγνωστη αιτία.

Για τις εγγραφές με α/α 4-9 και 24 αναφέρει, ότι αφορούν επιστροφή από ακυρωθείσες ιδιωτικές συναλλαγές λιανικών αγορών. Ο ανωτέρω ισχυρισμός, έγινε δεκτός από τον έλεγχο,

διότι τα ποσά αυτά αφορούσαν πιστώσεις από εμπορικά καταστήματα, ως επί το πλείστον με είδη οικιακής χρήσης και διακοσμητικά.

Για τις εγγραφές 12, 14, 15, 18 και 20, συνολικού ύψους 5.827,19€, αναφέρει ότι αφορούν εισόδημα από βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτου της συζύγου του, οι οποίες έχουν δηλωθεί στη φορολογική δήλωση του φορολογικού έτους 2019. Ωστόσο, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός, το γεγονός, ότι ο προσφεύγων έχει στην κατοχή του ακίνητα τα οποία εμφανίζουν υψηλές καταναλώσεις ηλεκτρικής ενέργειας, ενώ δεν προσκομίστηκαν περαιτέρω δικαιολογητικά τα οποία να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό ότι αποτελούν δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του, και αφετέρου το παράτυπο της διαδικασίας να πιστώνεται άλλος λογαριασμός φυσικού προσώπου, απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό, κρίνοντας ότι τα ανωτέρω ποσά αποτελούν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων το οποίο φορολογείται με τις κείμενες διατάξεις του Ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2019.

Για τη συναλλαγή α/α 19, αναφέρει ότι προήλθε από επιστροφή εισφορών Ε.Φ.Κ.Α. ως ασφαλισμένος πρώην Ο.Α.Ε.Ε. λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας με Ε.Α.Μ.:, Π.Α.Μ.:, Α.Φ.Μ., Α.Μ.Κ.Α.: Ο ανωτέρω ισχυρισμός έγινε δεκτός από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι αδικαιολόγητες πιστώσεις του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019, που χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα από άγνωστη πηγή και αιτία, προσδιορίστηκαν ως κάτωθι :

A/A	A/A EXCEL	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	1	2019-01-21	.....	35,000.00
2	5	2019-03-15	.....	20,000.00
3	64	2019-06-18	.....	7,000.00
4	73	2019-07-09	.....	7,000.00
5	80	2019-07-25	.....	13,000.00
6	108	2019-08-15	.....	8,000.00
7	137	2019-09-05	.....	7,000.00
8	168	2019-10-16	.....	28,000.00
9	204	2019-11-19	.....	2,000.00
10	278	2019-12-20	.....	9,200.00
11	9	2019-04-09	.....	25,000.00
Γενικό Σύνολο				161.200.00

Πιστώσεις, που χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα από βραχυχρόνιες μισθώσεις:

A/A	A/A EXCEL	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	76	2019-07-17	AIRBNB UK	346,61
2	91	2019-08-09	BOOKING.COM B.V.	892,50
3	100	2019-08-12	AIRBNB UK	2,561,05
4	144	2019-09-19	BOOKING.COM B.V.	1,147,50
5	156	2019-10-10	BOOKING.COM B.V.	263,34
6	78	24/07/2019	AIRBNB UK	616,19
			Γενικό Σύνολο	5.827,19

Πιστώσεις, που χαρακτηρίστηκαν ταμειακή διευκόλυνση του προσφεύγοντα προς την εταιρεία», με ΑΦΜ

A/A	A/A EXCEL	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
18	214	2019-11-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟ	50.000,00
			Μερικό Σύνολο	50.000,00

Αντίστοιχα, ο έλεγχος εντόπισε στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρείται στην Εθνική Τράπεζα με αριθμό IBAN και τις παρακάτω πιστώσεις, για φορολογικό έτος 2020:

α/α	A/A EXCEL	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδ. \ Καταστήμ.	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	95	2020-02-29	0811	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
2	135	2020-04-01	0811	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	3.000,00
3	154	2020-04-21	0811	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	3.000,00
4	166	2020-05-06	0811	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	8.000,00
5	168	2020-05-07	0811	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	7.498,75
6	179	2020-05-19	0811	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	3.000,00
7	201	2020-06-10	0811	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	3.500,00
8	212	2020-06-17	0811	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.400,00
9	213	2020-06-18	0811	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	3.000,00
10	226	2020-06-25	0811	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.000,00
11	235	2020-07-09	0811	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	400,00
12	239	2020-07-24	0811	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.000,00
13	244	2020-08-03	0811	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.000,00
14	251	2020-08-06	0811	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	17.500,00
15	1	2020-02-26	0239	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	11.750,00
16	2	2020-02-27	0239	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.500,00

17	14	2020-09-28	0239	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	4.500,00
18	18	2020-11-10	0239	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	25.000,00
						98.548,75

Με το σχετικό υπόμνημα προς τη φορολογική αρχή, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι :

Η συναλλαγή με α/α 1, είναι χρήματα από τον αδερφό του, τα οποία του επέστρεψε. Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά ο ισχυρισμός δεν έγινε αποδεκτός και στο βαθμό που δεν αποδείχθηκε ότι αυτό το ποσό είχε δηλωθεί και φορολογηθεί στη χώρα μας ή στην αλλοδαπή, χαρακτηρίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

Οι συναλλαγές με α/α 2, 3, 4, 16, προέρχονται από εισόδημα του εξωτερικού επισυνάπτοντας φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε στην Γερμανία. Ωστόσο, ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίφθηκε από τον έλεγχο, καθότι από τις πληροφορίες που έλαβε από τη Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Εθνικής Τράπεζας προέκυψε ότι τα ανωτέρω ποσά προέρχονται από τη Λετονία και όχι από την Γερμανία και στο βαθμό που δεν αποδεικνύεται ότι τα χρηματικά αυτά ποσά έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί στην αλλοδαπή ή στην Ελλάδα, κρίθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία.

Η συναλλαγή 5, αφορά χρήματα που του απέστειλε η κ. προκειμένου να πληρώσει για λογαριασμό της, δαπάνες τακτοποίησης, τέλη και πρόστιμα ύδρευσής της, καθότι λόγω περιορισμών μετακίνησης από Ρωσία δεν μπορούσε να τακτοποιήσει η ίδια. Ο έλεγχος απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό, καθότι δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά έγγραφα προς απόδειξή του και στο βαθμό που δεν αποδεικνύεται ότι τα χρηματικά αυτά ποσά έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στην αλλοδαπή ή στην Ελλάδα, κρίθηκε ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία.

Οι συναλλαγές 7, 9, 10, 12 είναι χρήματα από την εταιρεία, δεν αποτελούν μέρισμα, γιατί η εταιρεία ήταν ζημιογόνος μέχρι και την χρήση 2021, οπότε αποτελούν επιστροφές χρημάτων. Το ίδιο ισχύει για τις συναλλαγές 8, 11, 13, 14, 15, 15, Α 17 και 18. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίφθηκε, και στο βαθμό που τα ποσά αυτά δεν έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος χαρακτηρίζει αρκετές πιστώσεις ως αδικαιολόγητες, όπως όμως θα αποδειχθεί, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι κείμενες διατάξεις και η πάγια νομολογία. Συγκεκριμένα για τις πιστώσεις του έτους 2019 με α/α 1, 2, 10, 11, 13, 16, 17, 21, 22, 23, 25 και του έτους 2020 με α/α 2, 3, 4, και 16, με το από 28/01/2025 συμπληρωματικό υπόμνημά του (σχετ.1), επικαλείται ότι αφορούν νομίμως φορολογημένα έσοδα από τη δραστηριότητά του στη Γερμανία, προς απόδειξη δε του ανωτέρω ισχυρισμού, ανήρτησε στη σχετική εφαρμογή του elenxis : α) σχετικό έγγραφο

τηςμε έδρα τη Λετονία, με τμηματικές καταθέσεις ποσών κατά τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 από τον (σχετ. 2), β) δήλωση εισοδήματος άρθρου 14 και 55 του κανονισμού περί επιτηδευματιών του, η οποία κατατέθηκε στο Δήμο Άαχεν, νόμιμα μεταφρασμένη (σχετ. 3) και γ) το από 1/8/2017 μισθωτήριο συμβόλαιο μεταξύ του προσφεύγοντα και τουσχετικά με την εκμίσθωση ενός ξενοδοχείου με την επίπλωση και τα εξαρτήματά του.

Επειδή από την εξέταση των ως άνω στοιχείων και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη : α) το από 1/8/2017 ιδιωτικό μισθωτήριο για την εκμίσθωση ξενοδοχείου, δεν φέρει σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 2 του Κ.Δ.Δ. βέβαιη χρονολογία, ώστε στην περίπτωση αυτή να έχει ιδιαίτερη αποδεικτική βαρύτητα, β) οι συνολικές πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα δεν συσχετίζονται και δεν ταυτοποιούνται ως προς το ύψους τους, με τις προσκομισθείσες στη φορολογική αρχή δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της πόλης Άαχεν της Γερμανίας για τα έτη 2018, 2019 και 2020 και γ) το έγγραφο τηςμε έδρα τη Λετονία, ως μεμονωμένο έγγραφο χωρίς την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού, δε δύναται να αποτελέσουν επαρκή και ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πηγή και αιτία προέλευσής του και ως εκ τούτου δεν γίνονται αποδεκτά.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση ποσού 7.498,75€, από την κα , αφορούσε την εξόφληση οφειλής της σχετικά με την περαίωση / τακτοποίηση ακινήτου βάσει του ν. 4495/2017. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται βεβαίωση περαίωσης (σχετ. 1), στην οποία αναφέρονται τα ονόματα των ιδιοκτητών και τα ποσά των δόσεων, πίνακα για τον επιμερισμό των εξόδων μεταξύ των ιδιοκτητών (σχετ. 2), καθώς και κίνηση από τον τραπεζικό του λογαριασμό (σχετ. 3), από την οποία αποδεικνύεται ότι πλήρωσε την οφειλή προς το πράσινο ταμείο και μάλιστα λίγη ώρα μετά την κατάθεση του ποσού. Όσον αφορά τα εμβάσματα εξωτερικού, υποστηρίζει ότι θα προσκομίσει στο αμέσως επόμενο διάστημα, τραπεζικές κινήσεις βάσει των οποίων θα δικαιολογείται ότι πρόκειται για νομίμως φορολογηθέντα ποσά. Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 8, 1, 15, 16, 17 και 18 της σελίδας 29 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, πρόκειται για χρήματα από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» ως εκ τούτου δε δύναται να θεωρηθούν ως αγνώστου προελεύσεως.

Επειδή, οι προαναφερθείσες διατάξεις αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, ενώ ορίζεται ότι η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή και αιτία αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές

διατάξεις. Εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα ποσά που προήλθαν από την εταιρεία «.....», στην οποία συμμετέχει, είναι γνωστής πηγής, στο βαθμό, όμως που δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό στοιχείο ότι τα ποσά αυτά, αφορούν σε συναλλαγές και εισόδημα της εν λόγω εταιρείας, δε δύναται να ληφθεί υπόψη και τελικά να μην περιληφθούν στα ποσά που κρίθηκαν ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, περαιτέρω, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και συγκεκριμένα, τη βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στο ν. 4495/2017 του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, (σχετ. 1), τον πίνακα για τον επιμερισμό των εξόδων μεταξύ των ιδιοκτητών από την οποία προκύπτουν τα ονόματα των ιδιοκτητών και τα ποσά των δόσεων (σχετ. 2) και την κίνηση από τον τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας του προσφεύγοντα, από την οποία αποδεικνύεται ότι πλήρωσε, την ίδια ημέρα με την πίστωση του ως άνω ποσού προς το πράσινο ταμείο-Ε.Ε. Π.Ρ.Α. (σχετ. 3), ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η πίστωση ύψους 7.498,75€ αφορά σε πληρωμή δόσης τακτοποίησης ακινήτου της κα , γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για τη με αριθ./16-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Επειδή όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, γίνεται αποδεκτός ένας εκ των ισχυρισμών του προσφεύγοντα με αποτέλεσμα να τροποποιείται το συνολικό φορολογητέο εισόδημα στο ύψος των 92.076,68€, που καταλογίζεται για το φορολογικό έτος 2020 σε σχέση με το αρχικώς προσδιορισθέν από τη φορολογική αρχή ύψους 99.575,43€ (διαφορά 7.498,75€). Ως εκ τούτου, η υπηρεσία μας προβαίνει σε επαναπροσδιορισμό της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντα και κατ' ακολουθία σε αντίστοιχη μείωση των αναλογούντων φόρων και προστίμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-10-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αριθμ./16-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019: χρεωστικό ποσό φόρου, 53.872.47€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022, ύψους 26.936.24€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 12.357.27€ ήτοι, **συνολικό ποσό 93.165.98€**

Επί της υπ' αριθμ. .../16-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα Του υπόχρεου	1.026,68	99.575,43	92.076,68	
Χρεωστικό ποσό	153,91	32.829,00	30.200,41	30.046,50
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	32,40	32,40	32,40	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	6,48	6,48	6,48	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		16.337,55	15.023,25	15.023,25
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή	192,79	49.205,43	45.262,54	45.069,75

Επί της υπ' αριθμ./16-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019: χαρτόσημο 500,00€, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 100,00€, πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022, ύψους 250,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ύψους 50,00€ ήτοι, **συνολικό ποσό 900,00€**

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.