



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-02-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 368

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **23-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ** κατοίκου οδός αρ., κατά της με αρ. /20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024))/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το από 17-02-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος στην Υπηρεσία μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. /20-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024))/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 99.533,89€ πλέον τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 108,61€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ποσού 21,72€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 49.766,95€, πλέον προστίμου τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 54,31€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 10,86€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.518,48€, ήτοι συνολικό ποσό **175.014,81€**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 20-09-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 στον προσφεύγοντα.

Στο πλαίσιο της προτεραιοποίησης υποθέσεων για το έτος 2024, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /25-04-2024 εντολή του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2019-2020, με δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών μηχανικών σε έργα τηλεπικοινωνιών και εκπομπής.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος:

ο έλεγχος **λαμβάνοντας υπόψη:**

α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών,

β) τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος,
γ) τα δεδομένα των δηλώσεων βραχυχρόνιας διαμονής,
δ) το γεγονός ότι από τα στοιχεία των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος όπως τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) εντοπίστηκαν εισερχόμενα εμβάσματα από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που τηρεί στην αλλοδαπή,
ε) την αλληλογραφία με τη Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων της Γενικής Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, από την οποία προέκυψαν (στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, βάσει των ν.4493/2017, 4428/2016 και ν.4170/2013), υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην Τράπεζα στη νήσο συνολικού ύψους **300.054,54€ (μετά την μετατροπή του δολαρίου σε ευρώ) την 31/12/2019**, καθώς και
στ) τα υπομνήματα του προσφεύγοντος επί του με αριθμ. πρωτ./29-05-2024 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2024 και επί του με αριθμ. πρωτ./18-07-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024 στα οποία επικαλέστηκε μεταξύ άλλων ότι τα φορολογικά έτη 2014 – 2019 ήταν φορολογικός κάτοικος Κουβέιτ και ότι εργαζόταν ως μισθωτός στην εταιρεία «.....», **έκρινε ότι:**
α) ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας στην ημεδαπή συνολικού ποσού **3.620,28€**, το οποίο δεν δηλώθηκε στην υπ' αριθμ./31-08-2020 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,
β) ο προσφεύγων απέκτησε εισοδήματα κατά τη διάρκεια παραμονής του στο Κουβέιτ, πιθανόν και στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης από το φορολογικό έτος 2014 έως και το φορολογικό έτος 2019, τα οποία παρέλειψε να δηλώσει στις οικείες φορολογικές δηλώσεις των προγενέστερων ετών. Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων και ελλείπει ικανών αποδεικτικών επισήμων στοιχείων που να προσδιορίζουν ανά φορολογικό έτος το ύψος του εισοδήματος και την πηγή του, ο έλεγχος πρόσθεσε στα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος, το ποσό των **300.054,54€** που είναι το υπόλοιπο που βρέθηκε στους αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, στις **31/12/2019**. Το εν λόγω ποσό κρίθηκε ως εισόδημα πιθανόν από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης που αποκτήθηκε τα προηγούμενα έτη, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, δεδομένου ότι ο εν λόγω ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά το επίμαχο διάστημα και φορολογήθηκε τελικώς ως **προσαύξηση περιουσίας, αγνώστου πηγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.**

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το από 17-02-2025 υπόμνημά του αιτείται την ακύρωση, -άλλως την τροποποίηση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του νόμου (άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013) και των εφαρμοστέων εγκύκλιων οδηγιών (ΠΟΛ 1175/2017, ΠΟΛ 1095/2011 και ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05.11.2015) περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας. Η κρίση του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με την οποία το

τραπεζικό υπόλοιπο του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή, ύψους 300.054,54€ κατά την 31-12-2019, συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής, χωρίς προηγούμενη διερεύνηση του εάν η εν λόγω προσαύξηση πράγματι επήλθε εντός του φορολογικού έτους 2019, είναι εσφαλμένη, αυθαίρετη και νομικά αβάσιμη.

2. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου και δη εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 4 παρ. 1 και 3 και 15 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Κουβέιτ (ν. 3330/2005) και των άρθρων 3 και 4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σε συνδυασμό με εσφαλμένη εκτίμηση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών μέσων για την –εν τοις πράγμασι- φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή (Κουβέιτ), ήδη από το φορολογικό έτος 2014.

3. Το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής την 31.12.2019 συνολικού ύψους 300.05,54€ έχει σχηματιστεί πρωτογενώς σε προγενέστερες παραγεγραμμένες χρήσεις (ήτοι πριν την 31.12.2017).

4. Εσφαλμένος υπολογισμός του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής την 31-12-2019 συνολικού ύψους 300.054,54€, αντί του ορθού ποσού 287.135,48€, βάσει του Δελτίου Ισοτιμιών της ΕΚΤ €/€).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. 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 σύμφωνα με την «ΚΥΡΩΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΤΟΥ ΚΟΥΒΕΙΤ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΤΡΟΠΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ» (Νόμος 3330/2005, 82 Α' 2005) ορίζεται ότι

«Άρθρο 4 - ΚΑΤΟΙΚΟΣ

1. Για τους σκοπούς αυτής της Συμφωνίας, ο όρος "κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" υποδηλώνει:

α) στην περίπτωση της Ελληνικής δημοκρατίας οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω της κατοικίας του, τόπου διαμονής του, τόπου διοίκησης των δραστηριοτήτων του ή άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης, και περιλαμβάνει επίσης αυτό το Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική αρχή του. Όμως ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό όσον αφορά μόνον εισόδημα από πηγές στο Κράτος αυτό ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

β) Στην περίπτωση του Κουβέιτ:

(1) Οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο που έχει μόνιμη κατοικία στο και έχει υπηκοότητα, και οποιαδήποτε εταιρεία που συστάθηκε στο

(2) Το Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική αρχή του.

(3) Κάθε νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο σε αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος και όλο το κεφάλαιο του αποκτήθηκε σε αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος ή σε πολιτική υποδιαίρεση ή σε τοπική αρχή αυτού ή σε οποιοδήποτε κυβερνητικό ίδρυμα όπως αυτό καθορίζεται, στην παράγραφο 2, παράλληλα με άλλα κράτη.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμπεριλαμβάνει κάθε κυβερνητικό ίδρυμα που ιδρύεται σε αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με το δημόσιο δίκαιο.

3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η ιδιότητα του θα προσδιορισθεί ως εξής:

α) θα θεωρηθεί ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία, αν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θα θεωρηθεί ότι είναι κάτοικος του 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 προσδιορισθεί, ή αν δεν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος 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 τα δύο, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία. 4. 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 συστήθηκε.

.....

Άρθρο 11 - ΤΟΚΟΙ

1. Τόκοι που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.
2. Αυτοί οι τόκοι μπορούν, όμως επίσης να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Συμβαλλόμενου Κράτους, αλλά αν ο δικαιούχος των τόκων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 5% (πέντε τοις εκατό) του ακαθάριστου ποσού των τόκων.
3. Ανεξάρτητα των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2, τόκοι προκύπτοντες σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν θα φορολογούνται σε αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος, εάν ο δικαιούχος των τόκων είναι:
 - α) Το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.
 - β) Η Κεντρική Τράπεζα αυτού του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.
 - γ) Άλλοι κρατικοί οργανισμοί ή οικονομικά ιδρύματα όπως αυτά μπορούν να καθοριστούν και να συμφωνηθούν με ανταλλαγή εγγράφων μεταξύ των αρμόδιων αρχών των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.
4. Ο όρος "τόκοι", όπως χρησιμοποιείται σ' αυτό το Άρθρο υποδηλώνει εισόδημα από απαιτήσεις από χρέη κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη ή όχι, είτε παρέχουν ή όχι δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη και ιδιαίτερα, εισόδημα από κρατικά, χρεόγραφα και εισόδημα από ομολογίες με ή χωρίς ασφάλεια, περιλαμβανομένων των δώρων (premius) και βραβείων που συνεπάγονται τέτοιου είδους χρεόγραφα και ομολογίες καθώς επίσης και οιοδήποτε εισόδημα που έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με εισόδημα, από τόκους σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία τον Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο προκύπτει το εν λόγω εισόδημα.
5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν έχουν εφαρμογή αν ο δικαιούχος των τόκων, όντας κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες, στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σ' αυτό ή παρέχει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σ' αυτό και η απαίτηση χρέους σε σχέση με την οποία καταβάλλονται οι τόκοι συνδέεται ουσιαστικά μ' αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σ' αυτή τη περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των Άρθρων 7 ή 14, ανάλογα με την περίπτωση.
6. Τόκοι θεωρούνται ότι προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν ο καταβάλλων είναι κάτοικος αυτού του Κράτους. Αν, όμως, το πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους, ανεξάρτητα αν είναι ή όχι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έχει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση σε σχέση με την οποία προέκυψε η οφειλή για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι, και αυτοί οι τόκοι βαρύνουν

αυτή την μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση, τότε αυτοί οι τόκοι θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Κράτος που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή η καθορισμένη βάση. 7. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και άλλου προσώπου, το ποσό των τόκων, λαμβανομένης υπ' όψη της αξίωσης από το χρέος για το οποίο καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις αυτού του άρθρου έχουν εφαρμογή μόνο στο τελευταίο αναφερθέν ποσόν. Σ' αυτή τη περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τους νόμους του καθενός Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπ' όψη και των λοιπών διατάξεων της Συμφωνίας.

.....

Άρθρο 14 - ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο, που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητου χαρακτήρα φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος εκτός αν διατηρεί κατά συνήθη τρόπο μια καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για τον σκοπό άσκησης των δραστηριοτήτων του. Αν έχει ή είχε μια τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αλλά μόνο κατά το τμήμα εκείνο που αποδίδεται σ' αυτή την καθορισμένη βάση.

2. Ο όρος "επαγγελματικές υπηρεσίες" περιλαμβάνει ιδιαίτερα ανεξάρτητες επιστημονικές, φιλολογικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή διδακτικές δραστηριότητες καθώς επίσης και τις ανεξάρτητες δραστηριότητες ιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών.

Άρθρο 15 - ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των Άρθρων 16,18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης φορολογείται σ' αυτό το Κράτος εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται έτσι η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν, μπορεί να φορολογείται από το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν:

α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 μέρες σε μία περίοδο 12 μηνών που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο ημερολογιακό έτος, και

β) Η αμοιβή καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και

γ) Η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που διατηρεί ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.

.....

Άρθρο 24 - ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Οι νόμοι που ισχύουν σε κάθε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη θα συνεχίσουν να διέπουν την φορολογία του καθενός Συμβαλλόμενου Κράτους εκτός αν διατάξεις αυτής της Συμφωνίας ορίζουν διαφορετικά.

2. Συμφωνήθηκε ότι η διπλή φορολογία θα αποτρέπεται σύμφωνα, με τις ακόλουθες διατάξεις των παραγράφων αυτού του άρθρου

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

Αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κάτοχος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με την παρούσα Συμφωνία, μπορεί να φορολογηθεί στο, η Ελληνική Δημοκρατία θα χορηγεί σαν έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο, και σαν έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στο Μία τέτοια έκπτωση, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει το μέρος του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου της Ελληνικής Δημοκρατίας, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, η οποία αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο Κουβέιτ.

β) Στην περίπτωση του

Αν κάτοικος του Κουβέιτ αποκτά εισόδημα ή είναι κάτοχος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με την παρούσα Συμφωνία, μπορεί να φορολογηθεί και στην Ελληνική Δημοκρατία και στο Κουβέιτ, το Κουβέιτ θα χορηγεί σαν έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελληνική Δημοκρατία, και σαν έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Ελληνική Δημοκρατία.

Μία τέτοια έκπτωση σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε, προτού δοθεί η έκπτωση, η οποία αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στην Ελληνική Δημοκρατία.

2. Για τους σκοπούς της χορήγησης πίστωσης σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ο καταβαλλόμενος φόρος στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος θα περιλαμβάνει το φόρο ο οποίος είναι ούτως ή άλλως καταβλητέος σε αυτό το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, πλην όμως αυτός ο φόρος είτε δεν επιβάλλεται είτε είναι μειωμένος σε εφαρμογή ειδικού νόμου περί επενδυτικών κινήτρων ή μέτρων που έχουν θεσπίσει για την οικονομική ανάπτυξη στο άλλο αυτό Συμβαλλόμενο Κράτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1058/ 18-3-2015 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» διευκρινίζεται ότι:

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω.[...]

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1201/06-12-2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) 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.

...

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 οριζομένων 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 υποβάλει 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 εμπροθέσμως 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 την **Ε 2064/2023** 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» διευκρινίζονται τα εξής:

«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.

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 ορίζεται ότι το προξενικό και διπλωματικό προσωπικό και κάθε άλλος δημόσιος λειτουργός συναφούς καθεστώτος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

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 δραστηριότητα 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).

6. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα κριτήρια της περίπτωσης β της παρ. 1, θα εξετάζεται εάν πληρούνται, προκειμένου να θεωρηθεί ένα φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, χωρίς να εξετάζεται προηγουμένως η συνδρομή ενός εκ των κριτηρίων της περίπτωσης α.

Ειδικότερα, οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής καταλαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που υπηρετούν στην αλλοδαπή και συνεχίζουν να έχουν στην Ελλάδα τη φορολογική τους

κατοικία, παρά το γεγονός ότι δεν διαμένουν στην Ελλάδα, ακριβώς λόγω της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι προξενικοί, διπλωματικοί ή δημόσιοι λειτουργοί παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιοι υπάλληλοι που έχουν την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

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 οριζόμενων 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.

10. Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον ΚΦΕ και τους κανόνες των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου («Σ.Α.Δ.Φ.»), και αντιμετώπιση ζητημάτων διασυνοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της

κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19, έχουν δοθεί με τις Ε.2113/2020 και Ε.2130/2021 εγκυκλίου.

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.»

Επειδή, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣτΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν το δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣτΕ 2105/2018).

Επειδή, εν προκειμένω, στο πλαίσιο της προτεραιοποίησης υποθέσεων για το 2024, ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε την υπ' αριθ. /25-04-2024 εντολή για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2019-2020, με δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών μηχανικών σε έργα τηλεπικοινωνιών και εκπομπής.

Επειδή, για τα κρινόμενα έτη 2019-2020, από την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των φορολογικών δηλώσεών του καθώς και από στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Παρείχε υπηρεσίες μισθωτής εργασίας στην εταιρεία «.....» το 2020.
- Παρείχε υπηρεσίες μισθωτής εργασίας στην εταιρεία «.....» στο κατά την περίοδο 2014-2019, χωρίς να δηλώσει τις σχετικές αμοιβές ως εισόδημα αλλοδαπής, παρά το γεγονός ότι υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις στην Ελλάδα και εμφανιζόταν ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Εν συνεχεία, οι ανωτέρω αμοιβές φαίνεται να διοχετεύθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελλάδα μέσω εμβασμάτων, καθώς και σε επενδυτικά χαρτοφυλάκια αγοραπωλησίας μετοχών.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή έχει εσφαλμένα εφαρμόσει τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής φορολογίας Ελλάδος – Κουβέιτ και τις διατάξεις των άρθρων 3 και 4 του ΚΦΕ και έχει εσφαλμένα αξιολογήσει τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία καθώς ήδη από το φορολογικό έτος 2014 έως και το φορολογικό έτος 2019 έχει την - εν τοις πράγμασι - φορολογική του κατοικία στο Κουβέιτ και δεν όφειλε να δηλώσει τα εισοδήματά αυτά στην Ελλάδα.

Επειδή, προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του, ότι έχει την - εν τοις πράγμασι - φορολογική του κατοικία στο Κουβέιτ, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι έγγραφα δικαιολογητικά:

- Την από 03/04/2022 βεβαίωση προυπηρεσίας (.....) από την εταιρεία «.....» για το διάστημα από 23/04/2014 έως 20/03/2019,
- Βεβαίωση μισθοδοσίας από την προαναφερόμενη εταιρεία που αναφέρει τις μηνιαίες αποδοχές του για τους μήνες ΔΕΚΕΜΒΡΙΟ 2018 και ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟ 2019,
- Την εκδοθείσα από το αστυνομική ταυτότητα (.....) με ισχύ την εν λόγω περίοδο,
- Την άδεια εργασίας (.....) εκδοθείσα από το
- Αντίγραφο του διαβατηρίου του ελεγχόμενου με ισχύ την ελεγχόμενη περίοδο,
- Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με το,
- από την για τα επενδυτικά προϊόντα για την ελεγχόμενη περίοδο.
- Άδεια εισόδου στο Κουβέιτ με ημερομηνία 22 ΑΠΡ 2014 (θεώρηση διαβατηρίου)
- Άδεια προσωρινής παραμονής (δίμηνης διάρκειας) στο Κουβέιτ υπ'αριθμ.-2014 με ισχύ έως 09/12/2014

- Άδεια παραμονής στο (διετούς διάρκειας) υπ'αριθμ./26-10-2014 με ισχύ έως 21/10/2016
- Άδεια παραμονής στο υπ'αριθμ./26-12-2015 με ισχύ έως 21/10/2016
- Άδεια εισόδου στις εγκαταστάσεις (κοιτάσματα) της κρατικής του (.....) υπ'αριθμ./15-11-2014 με ισχύ έως 21/10/2016
- Άδεια παραμονής στο (διετούς διάρκειας) υπ'αριθμ./26-09-2016 με ισχύ έως 21/09/2018 (σφραγίδες σε διάφορες ημερομηνίες)
- Άδεια παραμονής στο υπ'αριθμ./23-09-2018 με ισχύ έως 18/09/2019
- Βεβαίωση άδειας παραμονής στο υπ'αριθμ./22-09-2016 για το διάστημα από 16/09/2014
- Πολιτική Ταυτότητα υπ'αριθμ. με ισχύ έως 21/10/2016, έως 21/09/2018 και έως 18/09/2019
- Άδεια οδήγησης υπ'αριθμ. με ημερομηνία έκδοσης 16/12/2014 και ισχύ έως 16/12/2016.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων, στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και με το συμπληρωματικό του υπόμνημα, προσκόμισε επιπλέον δικαιολογητικά προς επίρρωση των προβαλλόμενων με την προσφυγή ισχυρισμών του, και συγκεκριμένα:

- βιογραφικό σημείωμα, συμβάσεις εργασίας με την εταιρεία στο(2014-2019), καθώς και βεβαιώσεις μισθοδοσίας για τα φορολογικά έτη 2014-2018 και εκκαθαριστικά Ιανουαρίου – Φεβρουαρίου 2019.
- την από 18.02.2019 βεβαίωση του Τμήματος Ανθρωπίνων Πόρων (.....) της εν λόγω εταιρείας από την οποία προκύπτει ο τερματισμός της εργασιακής σχέσης του προσφεύγοντος την 20-03-2019 και ο υπολογισμός της αποζημίωσης που έλαβε.
- συμβάσεις μίσθωσης κατοικίας στο (2014, 2017), καθώς και κάρτα μέλους της Ένωσης Μηχανικών του Κουβέιτ με ημερομηνία εγγραφής 16-09-2018.
- θεωρήσεις (VISA) για τα έτη 2014-2019 για το με τελευταία ημερομηνία άφιξης στον Αερολιμένα του κράτους του Κουβέιτ 07-01-2019, χωρίς μεταγενέστερη ημερομηνία αναχώρησης,
- αλληλογραφία με την τράπεζα, στην οποία απορρίπτεται το αίτημά του για χορήγηση στοιχείων τραπεζικών κινήσεων λόγω ανενεργού λογαριασμού και λήξης της τεκμηρίωσης (.....) καθώς και του ότι δε διαμένει πλέον στο εν λόγω κράτος.
- την από 04.02.2025 αίτηση ενώπιον του Υπουργείου Οικονομικών του Κουβέιτ (Υπηρεσία ηλεκτρονικής έκδοσης φορολογικών πιστοποιητικών) σχετικά με τη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019.
- την από 06.02.2025 απορριπτική απάντηση της Υπηρεσίας ηλεκτρονικής έκδοσης φορολογικών πιστοποιητικών του Υπουργείου Οικονομικών του Κουβέιτ.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος διότι κυρίως διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν προέβη σε καμία από τις απαιτούμενες ενέργειες για να αλλάξει τη φορολογική του κατοικία, όπως ορίζεται στις σχετικές προαναφερόμενες αποφάσεις (ΠΟΛ.1058/2015, ΠΟΛ.1201/2017), για τα υπό κρίση φορολογικά έτη. Επιπλέον, πέρα από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (αποδεικτικά εργασίας), ο προσφεύγων δεν προσκόμισε

οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει με σαφήνεια ότι είχε αποκτήσει διοικητικούς δεσμούς με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς με το άλλο κράτος, καθώς και άλλα δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ότι είχε οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή.

Επειδή, πέρα των ως άνω λόγων (μη υποβολή αίτησης για αλλαγή φορολογικής κατοικίας και μη προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών στη ΠΟΛ. 1201/2017) από τον έλεγχο των ως άνω προσκομισθέντων εγγράφων για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται η φυσική παρουσία του προσφεύγοντος στο για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών, καθώς δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι διατηρούσε στέγη στη χώρα κατά το εν λόγω έτος. Επιπλέον, προκύπτει ότι η εργασιακή του σχέση με την εταιρεία «.....» τερματίστηκε στις 20/03/2019, ενώ στις θεωρήσεις (VISA), η τελευταία καταγεγραμμένη άφιξή του στοεμφανίζεται στις 07-01-2019, χωρίς να έχει προσκομισθεί αποδεικτικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει την αναχώρησή του μεταγενέστερα από το κράτος του Επιπροσθέτως, από τη βεβαίωση του Τμήματος Ανθρωπίνων Πόρων της εταιρείας (.....and, 18-02-2019), προκύπτει ότι η αναχώρησή του από το Κουβέιτ προς την Αθήνα είχε ορισθεί για την 13-03-2019.

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι, ο προσφεύγων διατηρεί τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και υπόκειται σε φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημα που απέκτησε εντός του φορολογικού έτους 2019 και ο σχετικός του ισχυρισμός απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΠΕΡΙ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΗΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του 5104/2024 ορίζεται 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 αρχεία (βιβλία και 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2024:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «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 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.....
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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«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 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 το.

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.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

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 κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων 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).»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανομένης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 (άρθρο 64 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος ανέλυσε τα στοιχεία των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος όπως τέθηκαν στη διάθεση του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) και εντόπισε εισερχόμενα εμβάσματα από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που τηρεί στην αλλοδαπή (..... και νήσος). Επιπλέον, ο έλεγχος, κατόπιν επικοινωνίας με τη Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων της Γενικής Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, διαπίστωσε (στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, βάσει των ν.4493/2017, 4428/2016 και ν.4170/2013), ότι υπήρχαν υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην Τράπεζα και στη Τράπεζα στη νήσο συνολικού ύψους **300.054,54€** (μετά την μετατροπή του δολαρίου σε ευρώ βάσει της ισοτιμίας της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΕΚΤ)) την 31/12/2019).

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων απέκτησε εισοδήματα **πιθανόν** από μισθωτή εργασία ή/και από άλλες πηγές κατά την διάρκεια παραμονής του στο από το φορολογικό έτος 2014 έως και το φορολογικό έτος 2019 (αγνώστου πάντως ύψους κατ' έτος), τα οποία παρέλειψε να δηλώσει στις οικείες φορολογικές δηλώσεις των εν λόγω ετών. Επομένως, ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να συσσωρεύσει ικανό κεφάλαιο, που με την σειρά του τροφοδότησε τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής μέσω των εμβασμάτων εξωτερικού, αλλά και την παράλληλη τοποθέτηση ποσών σε χαρτοφυλάκιο αγοραπωλησίας μετοχών, για επενδυτικούς λόγους. Ως εκ τούτου ο έλεγχος ελλείψει ικανών αποδεικτικών στοιχείων που να προσδιορίζουν ανά φορολογικό έτος το εισόδημα και την πηγή του, προσέθεσε συνολικά στα υπό φορολόγηση εισοδήματα στο επίμαχο φορολογικό έτος 2019, το ποσό που προσδιορίστηκε ως υπόλοιπο λογαριασμών αλλοδαπής, ήτοι 300.054,54€ (δηλαδή το μοναδικό ασφαλές στοιχείο για τον ακριβή προσδιορισμό του εισοδήματος), ως εισόδημα από μισθούς (πιθανότερη πηγή) αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, δεδομένου ότι ο εν λόγω ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά το επίμαχο διάστημα. (σελ. 17 και 21 της οικείας έκθεσης ελέγχου). **Το εν λόγω ποσό των 300.054,54€ τελικώς φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, αγνώστου πηγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.**

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η ως άνω κρίση του φορολογικού ελέγχου παρίσταται όλως εσφαλμένη, νόμω αβάσιμη, αυθαίρετη και αντίθετη τόσο με τις εφαρμοστέες εγκύκλιες οδηγίες περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας (ΠΟΛ. 1175/2017, ΠΟΛ. 1095/2011, και ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015) όσο και με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί συναφών ζητημάτων (ΣτΕ 884/2016, ΣτΕ 1896-1897/2018, ΣτΕ 271/2020, ΣτΕ 90/2021, ΣτΕ 2395/2023 κα) και τούτο διότι ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε εσφαλμένα, ως κρίσιμο χρόνο επέλευσης της επίδικης περιουσιακής προσαύξησης, την 31-12-2019 αποκλειστικά και μόνο λόγω των υφιστάμενων, κατά το χρόνο αυτό, τραπεζικών υπολοίπων στους λογαριασμούς του στην αλλοδαπή, χωρίς να διερευνηθεί περαιτέρω, ως όφειλε και μπορούσε να πράξει κατ' ενάσκηση της δέσμιας αρμοδιότητας της, το ζήτημα, εάν η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση είχε επέλθει πραγματικά εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2019 ή εάν το σύνολο των τραπεζικών του καταθέσεων στις αλλοδαπές τράπεζες κατά την 31/12/2019, συνολικού ύψους 300.054,54€ είχε σχηματιστεί σε προγενέστερα έτη.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι τραπεζικά έγγραφα (μέρος των οποίων είχε προσκομίσει και στον έλεγχο):

- Πίνακα υπολοίπων των αλλοδαπών λογαριασμών σε ευρώ την 31-12-2019 (με σημείωση ότι οι ισοτιμίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος είναι λανθασμένες)
- Συγκεντρωτικό πίνακα συναλλαγών συνοδευόμενο από τα αντίστοιχα τραπεζικά αποδεικτικά έγγραφα (extrait) της τράπεζας από τα οποία προκύπτουν τα στοιχεία πληρωτή των εν λόγω εμβασμάτων
- Συγκεντρωτικό πίνακα συναλλαγών εισερχόμενων εμβασμάτων έτους 2019 και 2020

- Αναλυτική κίνηση (Statement 20-12-2018) μηνός Δεκεμβρίου 2018 της αλλοδαπής τράπεζας συνοδευόμενο από το αντίστοιχο Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος έναντι Ευρώ της Τράπεζας της Ελλάδος
- Ηλεκτρονική αλληλογραφία (Email) με την αλλοδαπή τράπεζα για την προσκόμιση των τραπεζικών υπολοίπων όλων των λογαριασμών την 31-12-2017, 31-12-2018 και 31-12-2019
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση μηνός Δεκεμβρίου 2018 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, όπου απεικονίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού την 30-12-2018
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση μηνός Δεκεμβρίου 2018 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, όπου απεικονίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού την 31-12-2018
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση μηνός Δεκεμβρίου 2018 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, όπου απεικονίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού την 11-12-2018
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση 2019 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, όπου απεικονίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού την 16-10-2019
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση 2019 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, όπου απεικονίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού την 05-03-2019
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση 2019 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, όπου απεικονίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού την 12-03-2019
- Αναλυτική κίνηση (Statement) έτους 2018, 2019 και 2020 της αλλοδαπής τράπεζας HSBC
- Επικαιροποιημένη περίληψη της πολυεθνικής εταιρείας για το φορολογικό σύστημα του
- Αναλυτική κίνηση (Statement 06-12-2018) μηνός Δεκεμβρίου 2017 της αλλοδαπής τράπεζας συνοδευόμενο από το αντίστοιχο Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος έναντι Ευρώ της Τράπεζας της Ελλάδος
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση μηνός Δεκεμβρίου 2017 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, από την οποία προκύπτει το υπόλοιπο του λογαριασμού την 21-12-2017
- Αρχείο excel με την αναλυτική κίνηση μηνός Δεκεμβρίου 2017 του λογαριασμού που τηρείται στην αλλοδαπή τράπεζα, από την οποία προκύπτει το υπόλοιπο του λογαριασμού την 31-12-2017
- Έντυπο Αποδοχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
- Αναλυτική κίνηση λογαριασμού της από 01.01.2019 έως 31.12.2020
- Ετήσια έκθεση της για το έτος 2020
- Κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού που τηρεί ο προσφεύγων στην ΕΤΕ το διάστημα την 02-03-2020, από τον οποίο προκύπτει μεταφορά ποσού στην με σκοπό την αγορά χρηματοπιστωτικών επενδυτικών μέσων

- Την από 04-03-2019 τραπεζική εντολή του προσφεύγοντος, με την οποία μεταφέρθηκε από τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα με (Αριθ. Λογαριασμού:), προς τον τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα (Αριθ. Λογαριασμού:), το ποσό των 46.000,00 KWD (.....), τα οποία αντιστοιχούσαν κατά την ημερομηνία της μεταφοράς σε 150.819,67 USD (Δολάρια Αμερικής) με αιτιολογία μισθοί από το 2013 (SALARY SINCE 2013).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου:

A) Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του μόνο το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος στις αλλοδαπές τράπεζες κατά την 31/12/2019, συνολικού ποσού 300.054,54€, όπως αυτό περιήλθε σε γνώση του στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις χώρες τουκαι της νήσου, ενώ δεν αξιολόγησε το αντίστοιχο ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος στις αλλοδαπές τράπεζες και κατά την 31/12/2018, όπως αυτό περιήλθε σε γνώση του στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις χώρες του και της νήσου

B) Δεν αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο statements από την για τα επενδυτικά προϊόντα που διατηρούσε ο προσφεύγων την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ενώ τέθηκαν υπόψη του, κατόπιν του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2024.

Γ) Στην οικεία έκθεση ελέγχου καταγράφεται ότι ο προσφεύγων πιθανόν απέκτησε εισοδήματα από μισθούς στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης στο τα οποία εν συνεχεία επενδύονται σε χρηματοοικονομικά προϊόντα στη τράπεζα και στη συνέχεια εμβάζονται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην ημεδαπή. Ωστόσο ο έλεγχος καταλογίζει (λόγω έλλειψης επαρκών στοιχείων) τελικώς ως προσαύξηση περιουσίας το σύνολο των υπολοίπων των αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, χωρίς να λάβει υπόψη του αφενός τα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούσαν τη μισθοδοσία του προσφεύγοντος και αφετέρου χωρίς να αιτηθεί αμοιβαία διοικητική συνδρομή των αλλοδαπών χωρών (.....) προκειμένου να συλλεχθούν επιπλέον στοιχεία σχετικά με τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών και των επενδυτικών χαρτοφυλακίων του προσφεύγοντος για τα επίμαχα έτη, ώστε να επιτευχθεί ακριβής ταυτοποίηση της πηγής προέλευσης των χρημάτων και του χρόνου εισροής τους, παρέχοντας πληρέστερη εικόνα για την πραγματική φύση του υπολοίπου στους τραπεζικούς λογαριασμούς του.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες της διοίκησης καθώς και σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ το υπό κρίση υπόλοιπο τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος καθώς και η μεταφορά με έμβασμα από τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ιδίου της ημεδαπής, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας του, χωρίς προηγουμένως να διενεργηθεί έλεγχος για τη διαπίστωση εάν υφίσταται τυχόν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ ή άλλων πηγών εισοδήματος, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2019.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν διερεύνησε εάν τα υπόλοιπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής προϋπήρχαν ήδη από

τα προηγούμενα έτη. Σε κάθε περίπτωση, το από 31-12-2019 υπόλοιπο των λογαριασμών του προσφεύγοντος σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, από μόνο του δεν συνεπάγεται ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2019. Επιπλέον από τα προσκομισθέντα τραπεζικά έγγραφα, ο προσφεύγων αποδεικνύει ότι ήδη από το 2018 υπήρχαν τραπεζικά υπόλοιπα στους λογαριασμούς του και συγκεκριμένα προκύπτει ότι εντός του έτους 2019 έκλεισε τους με αριθ. καιλογαριασμούς που διατηρούσε στο(έτος που αποχώρησε από τη χώρα του όπως προαναφέρθηκε) και τα υπόλοιπα τους μεταφέρθηκαν στους επενδυτικούς του λογαριασμούς στην τράπεζα

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός ότι αναιτιολόγητα και εσφαλμένα κρίθηκε ότι το ποσό που αφορά σε υπόλοιπα λογαριασμών ύψους 300.054,54€, την 31/12/2019 αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, βασίμως προβάλλεται και γίνεται δεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, όπως επικαλείται ο προσφεύγων και αποδεικνύεται από τα έγγραφα της εταιρείας, τα οποία προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων εργαζόταν ως επικεφαλής και για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Μάρτιο 2019, έλαβε μισθούς στην αλλοδαπή συνολικού ύψους 25.588,26 KWD, οι οποίοι αναλύονται ως εξής: (Ιανουάριος 2019: 6.109,94 KWD, Φεβρουάριος 2019: 5.890,24 KWD, Μάρτιος 2019: 13.588,08 KWD). Λαμβάνοντας υπόψη τη μέση ισοτιμία αναφοράς KWD/EUR για τους αντίστοιχους μήνες (Ιανουάριος: 2,8887 | Φεβρουάριος: 2,9023 | Μάρτιος: 2,9134), το συνολικό ποσό μετατρέπεται σε 74.332,54€. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 2 α της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του κράτους του Κουβέιτ (Νόμος 3330/2005, ΦΕΚ 82 Α'/2005), το εν λόγω εισόδημα που απέκτησε ο προσφεύγων στο Κουβέιτ ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος υπόκειται σε φορολόγηση στην Ελλάδα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 15 του ΚΦΕ. Σημειώνεται ότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και επικαλείται και ο προσφεύγων, το εν λόγω εισόδημα δεν έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός περί του αντιθέτου, ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας συνολικού ποσού 3.620,28€ στην Ελλάδα, το οποίο δεν δηλώθηκε στην υπ' αριθ. /31-08-2020 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και ως εκ τούτου ορθώς φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ΚΦΕ.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύνολο του φακέλου, τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020, ο προσφεύγων διατηρεί επενδυτικούς λογαριασμούς και λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα στην αλλοδαπή, τα έσοδα των οποίων ουδέποτε δηλώθηκαν στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς ο έλεγχος στο πλαίσιο της ελεγκτικής του αρμοδιότητας, δύναται να ζητήσει αμοιβαία διοικητική συνδρομή των αλλοδαπών χωρών προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος και το είδος των εσόδων αυτών, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ, περί παραγραφής.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **23-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αρ./**20-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024))/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία			3.620,28€		3.620,28€		3.620,28€
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα							
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα							
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			300.054,54€				
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					74.332,54€		74.332,54€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού							
β) Κατώτερου πληρώματος							
Συνολικό Εισόδημα			303.674,82€		77.952,82€		77.952,82€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα			303.674,82€		77.952,82€		
Φόρος Κλίμακας			99.533,89€		26.965,53€		
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί			99.533,89€		26.965,53€		26.965,53€
Μείον: Παρακρ- Προκαταβ.							
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου			99.533,89€		26.965,53		26.965,53
Τέλη χαρτ/μου			108,61€		108,61€		108,61€
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο			21,72€		21,72€		21,72€
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο			99.664,22€		27.095,86€		27.095,86€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.			25.518,48€		4.366,75€		4.366,75€

Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			65,17€		65,17€		65,17€
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	650,00€		650,00€		650,00€		
Σύνολο	650,00€		125.897,86€		32.177,78€		31.527,78€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			49.766,95€		13.842,77€		13.842,77€
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	650,00€		175.664,81€		45.660,55€		45.010,55€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.