



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 1658

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ν.5104/2024) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την απόέκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ν.5104/2024) φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 91.295,96 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 45.647,98 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.010,31 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **153.954,37 ευρώ**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Με την ΠΟΛ. 1234/2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναγνωρίζεται ρητά η δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξεως προσδιορισμού φόρου, με την οποία τίθενται ζητήματα εξετάσεως της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, αδιαφόρως εάν ακολουθήθηκε ή όχι στο παρελθόν η διαδικασία μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Κατά μείζονα, δε, λόγο, ο ελεγχόμενος νομιμοποιείται να αποδείξει την φορολογική του κατοικία και προ του οριστικού προσδιορισμού, στο στάδιο του διενεργούμενου εις βάρος του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να αποφύγει αυτόν, ακόμη και αν δεν τήρησε στο παρελθόν την διαδικασία μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Εν προκειμένω ο προσφεύγων, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, αποτελούσε μόνιμο και, συνακόλουθα, φορολογικό κάτοικο, όπως προκύπτει από τα έγγραφα που προσκομίζει και επικαλείται.
2. Ο έλεγχος δεν απέδειξε πλήρως, σαφώς, ειδικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως το ύψος του φερόμενου εισοδήματός του κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, επικαλούμενος μόνο αποσπασματικά μια συμβατική πρόβλεψη, χωρίς καν να αποδεικνύει εάν και πώς εκτελέστηκε η οικεία σύμβαση και πράγματι καταβλήθηκε αμοιβή του ύψους που ισχυρίζεται. Μάλιστα η οικεία σύμβαση αφορά στην καταβολή αμοιβής σε εταιρεία και όχι στον ίδιο ως φυσικό πρόσωπο και, συνακόλουθα, δεν καταλείπεται το παραμικρό νόμιμο έδαφος καταλογισμού φόρου εισοδήματος στον ίδιο ατομικώς.
3. Τέλος, με την προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη επιβάλλεται πρόστιμο κατ' άρθρο 58 του ν.4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο ν.5104/2024. Κατά συνέπεια, τούτη τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα λόγω ελλείψεως νόμιμης βάσεως ως προς το επιβληθέν δυνάμει αυτής πρόστιμο ανακρίβειας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο, ορίζονται τα εξής:

«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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 9 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3

Υποκείμενα του φόρου

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

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

Άρθρο 4

Φορολογική κατοικία

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

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

Άρθρο 9

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1177/14.07.2014 της ΓΓΔΕ: «Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του Ν.4174/2013»:

«... Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α΄ της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

- i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή
- ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή
- iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Σημειώνεται ότι, εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα.

2. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης.

Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

Από την ως άνω διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

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

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

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύπτει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β της παρούσης περί διπλής κατοικίας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/06.12.2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013»:

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

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

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

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

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

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

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

ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

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

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

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

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

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

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

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, δύναται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όταν η αίτηση μεταβολής κατοικίας υποβάλλεται μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτή εξετάζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ.1177/2014 και τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1201/2017.

Η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας είναι δυνατή σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού - εγκαταστάθηκε μόνιμα στην αλλοδαπή - και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2064/27.10.2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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»:
«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) 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.

Β) 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:

Α. 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.

Β. 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 τρόπο 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 τρόπο 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).

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 διασυννοριακών 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, με το άρθρο 36 παρ. 6 ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (ν.5104/2024):

«Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης

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

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

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

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλα ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 του ΚΦΔ περί ενδικοφανούς προσφυγής:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«Βάρος απόδειξης

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, με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 85

Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.».

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018 δυνάμει της με αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.εγγράφου της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων – Τμήμα Ε', και του με αριθ. πρωτ. ΔΦΣ εγγράφου του Τμήματος Δ' Συμμόρφωσης στην Υποβολή Δηλώσεων της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, όπου στα πλαίσια της δράσης «Εντοπισμός αδήλωτων αγοραπωλησιών ακινήτων έτους 2018» και κατόπιν της διενέργειας πιλοτικής διασταύρωσης για εντοπισμό φορολογουμένων που προέβησαν σε αγορά ακινήτου από επαχθή αιτία, ενώ δεν δήλωσαν το ποσό που κατέβαλαν για την εν λόγω αγορά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στοχεύτηκε για έλεγχο ο προσφεύγων με ελεγχόμενο διάστημα το φορολογικό έτος 2018.

Ειδικότερα, από το σύστημα ΝΕΟΤΑΧΙΣ προέκυψαν οι κάτωθι δηλώσεις μεταβίβασης ακινήτων κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος:

A/A/	Αρ. δήλωσης	Δ.Ο.Υ. υποβολής	Φορολογητέα αξία	Ποσό βεβαίωσης	Φορολογικό έτος
1			320.000,00€	9.888,00€	2018
2			320.000,00€	9.888,00€	2018

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣπρόσκληση του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου για την προσκόμιση στοιχείων προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων που αποκτήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση (συμβολαία, λοιπά έγγραφα), πληρωμές και αγορές ακινήτων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων) και του τρόπου και πηγής της καταβολής του τιμήματος. Επιπλέον στην ως άνω πρόσκληση ο έλεγχος συμπεριέλαβε την γνωστοποίηση για την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού καθώς και τη δυνατότητα περιορισμού των προστίμων των άρθρων 53 παρ. 6 και 54 παρ. 1 και 2 ν.5104/2024 καθώς και του αρ. 40 παρ. 14 του ν.4987/2022 κατά περίπτωση.

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας και αξιολόγησης των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, των στοιχείων φακέλου καθώς και των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Ο ελεγχόμενος, κατά το φορολογικό έτος 2018 προέβη στην υπογραφή δύο (2) συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων ευρισκόμενων στη θέση
- Ο ελεγχόμενος κατέβαλλε συνολικό ποσό 64.000,00€ στους πωλητές των ανωτέρω ακινήτων ως προκαταβολή για την αγορά τους. Πιο συγκεκριμένα κατέβαλλε ποσό 32.000,00€ με κατάθεση σε λογαριασμό της Τράπεζας τον οποίο τηρεί ο πωλητής (βάσει του υπ' αριθ.συμβολαίου) και ποσά 19.200,00€ και 12.800,00€ στους:καικατά την αναλογούσα μερίδα τους, σε μετρητά (βάσει του υπ' αριθ.συμβολαίου).
- Ο ελεγχόμενος κατέβαλλε επιπλέον, συνολικό ποσό 19.776,00€ προς εξόφληση των βεβαιωμένων οφειλών του στη Δ.Ο.Υ Αιγάλεω, κατόπιν της βεβαίωσης του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ).
- Κατά το φορολογικό έτος 2018 και έως σήμερα ο ελεγχόμενος εμφανίζεται στο Σύστημα Μητρώου του Πληροφοριακού Συστήματος Taxisnet της ΑΑΔΕ, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με διεύθυνση της οικίας του στην
- Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), ο φορολογούμενος που έχει την 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.
- Στην υποβληθείσα από τον ελεγχόμενο υπ' αρ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δεν εμφανίζονται εισοδήματα από καμία πηγή.
- Σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.
- Το στοιχείο που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ήτοι το αντίγραφο (φωτογραφία) του βιβλιαρίου ελληνικής Τραπεζής με την πίστωση ποσού 32.748,35€, στις, δεν δύναται επ ουδενί να αποδείξει ότι ο ελεγχόμενος λάμβανε σε σταθερή βάση αμοιβή 3.500,00\$ ανά μήνα

από την, όπως ισχυρίζεται (δεν είναι ορατά τα στοιχεία του κατόχου του βιβλιαρίου, ούτε ο αριθμός λογαριασμού, ούτε το Πιστωτικό Ίδρυμα, αλλά ακόμα αν αυτά ήταν ορατά, η ημερομηνία της κατάθεσηςείναι προγενέστερη της ημερομηνίας υπογραφής της σύμβασης έργου, ήτοι της 1ης/08/2018).

Ο έλεγχος θεωρεί ότι οι αμοιβές του ελεγχόμενου, βάσει της προαναφερθείσας ανάθεσης έργου από την εταιρείαγια το έτος 2018 και πιο συγκεκριμένα για το διάστημα από 01/01/2018 έως 31/10/2018, ανέρχονται στο ποσό των 250.000,00\$ (25.000,00\$/μήνα επί 10 μήνες), το οποίο ισοδυναμεί με 218.436,00€ (βάσει ισοτιμίας της 31ης.12.2018/Τράπεζα: 1 ευρώ = 1,1445 δολάρια) και αποτελούν ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται ότι ο ελεγχόμενοςυπέβαλε ανακριβή δήλωση Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, Φορολογικού Έτους 2018, όσον αφορά το σκέλος των ακαθάριστων εσόδων, καθώς αναγράφονται ακαθάριστα έσοδα μηδέν (0,00€) αντί του ορθού ποσού των 218.436,00€, ήτοι διαφορά εσόδων 218.436,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 5, 7, 21, 29 και 67 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα αποτελέσματα του ελέγχου για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	0,78	218.436,78	218.436,00
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			91.295,96
	Χρεωστικό ποσό	0,12	91.296,08	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			45.647,98	45.647,98
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		17.010,31	17.010,31
Τέλος επιτηδεύματος			
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			
Διαφορά συμψηφισμού			
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			
Σύνολο φόρων, τελών και εισοίων	για καταβολή	153.954,37	153.954,37
	για επιστροφή		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

Στη συνέχεια συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον με αριθ.Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των Διαπιστώσεων του Ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε

απάντηση του ανωτέρω ΣΔΕ ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του επί των Διαπιστώσεων του Ελέγχου, οι οποίες κατόπιν σχετικής αξιολόγησης δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, αποτελούσε μόνιμο και, συνακόλουθα, φορολογικό κάτοικο, όπως προκύπτει από τα έγγραφα που προσκομίζει και επικαλείται.
2. Ο έλεγχος δεν απέδειξε πλήρως, σαφώς, ειδικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως το ύψος του φερόμενου εισοδήματός του κατά το φορολογικό έτος, επικαλούμενος μόνο αποσπασματικά μια συμβατική πρόβλεψη, χωρίς καν να αποδεικνύει εάν και πώς εκτελέστηκε η οικεία σύμβαση και πράγματι καταβλήθηκε αμοιβή του ύψους που ισχυρίζεται. Μάλιστα η οικεία σύμβαση αφορά στην καταβολή αμοιβής σε εταιρεία και όχι στον ίδιο ως φυσικό πρόσωπο και, συνακόλουθα, δεν καταλείπεται το παραμικρό νόμιμο έδαφος καταλογισμού φόρου εισοδήματος στον ίδιο ατομικώς.
3. Τέλος, με την προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη επιβάλλεται πρόστιμο κατ' άρθρο 58 του ν.4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο ν.5104/2024. Κατά συνέπεια, τούτη τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα λόγω ελλείψεως νόμιμης βάσεως ως προς το επιβληθέν δυνάμει αυτής πρόστιμο ανακρίβειας.
Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά:
 - α. αντίγραφο της άδειας διαμονής του στη(ΣΧΕΤ. 1),
 - β. αντίγραφο μισθωτηρίου συμβολαίου, που αφορά σε ακίνητο στη, από το οποίο προκύπτει πως η σύζυγός του,, και ο ίδιος κατοικούσαν στην ως άνω χώρα το έτος 2018 (ΣΧΕΤ. 2),
 - γ. επιστολή της εταιρείας, που εκμισθώνει στη σύζυγό του και στον ίδιο την κατοικία τους στη, στην οποία καταγράφεται ότι κατοικούν στηναπό τις έως και σήμερα (ΣΧΕΤ. 3),
 - δ. αντίγραφα των σχετικών θεωρήσεων των υπ' αριθ. και διαβατηρίων του, από τις οποίες όπως ισχυρίζεται προκύπτει ότι εντός καμιάς δωδεκάμηνης περιόδου δεν διέμεινε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα ανώτερο των 183 ημερών για το σύνολο ετών από το 2017 έως το 2019 (ΣΧΕΤ. 4), αντίθετα αποδεικνύεται πανηγυρικά ότι κατά τα ως άνω έτη, συμπεριλαμβανομένου του έτους 2018, διέμενε στηκαι στο, στο οποίο περνούσε σημαντικός μέρος του χρόνου του, λόγω ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας,
 - ε. επιστολή ασφαλιστικής εταιρείας, από την οποία επίσης ισχυρίζεται ότι προκύπτει η κατοικία του στη(ΣΧΕΤ. 5),
 - στ. Έντυπο Αυτοπιστοποίησης CRS, από το οποίο ισχυρίζεται ότι προκύπτει η τήρηση τραπεζικού λογαριασμού στην Τράπεζα, εμφανίζεται, δε, και σε αυτό ως κατοικία του η στη(ΣΧΕΤ. 6).

Επειδή, τα ανωτέρω έγγραφα είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο, και ο έλεγχος αξιολογώντας τα κατέγραψε τα εξής δεδομένα για τον προσφεύγοντα (σελ. 25 έκθεσης ελέγχου):

- Άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας στο (όπως ισχυρίζεται ο ίδιος και προκύπτει από τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο),
- Μίσθωση κατοικίας (ΣΧΕΤ.2, 3) από τη σύζυγο του στην της και το από 03/10/2015 πιστοποιητικό γάμου στην,
- Ασφάλεια υγείας (ΣΧΕΤ.5) στην εταιρείαμε έδρα,

- Δύο (2) διαβατήρια (ΣΧΕΤ.4) από το με αριθμούς διαβατηρίων/ημερομηνίες έκδοσης: και ημερομηνίες λήξης 11/02/2026 και 03/06/2025 αντίστοιχα,
- Μία κάρτα - άδεια παραμονής στην(ΣΧΕΤ. 1), στην οποία δεν φαίνεται ημερομηνία έκδοσης, παρά μόνο η ημερομηνία λήξης στις 17/05/2027 και στην οποία αναγράφεται το όνομα του ελεγχόμενου με διαφορετική όμως εθνικότητα και με αριθμό διαβατηρίου:
- Μία φόρμα ατομικής αυτό-πιστοποίησης (Individual self certification form) της Τράπεζαςπρος απόδειξη της ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού σε αυτήν.
..... Συνεπώς, ο έλεγχος κρίνει τους ανωτέρω ισχυρισμούς ως αβάσιμους και ανακριβείς, διότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία – στα οποία εμπεριέχονται ελλείψεις και ασάφειες – δεν προκύπτει η μόνιμη, πόσω μάλλον η φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου στη συγκεκριμένη χώρα την οποία επικαλείται, ήτοι την, καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ούτε φορολογικές δηλώσεις υποβληθείσες στη χώρα αυτή (ούτε σε καμία άλλη χώρα), ούτε απόδοση αριθμού φορολογικού μητρώου, ούτε τυχόν Συμβάσεις που έχουν υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας – (ή άλλης χώρας) προκειμένου να εξεταστεί κατά πόσο αυτές εφαρμόστηκαν.».

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του συστήματος TAXIS ο προσφεύγων, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 φέρεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος με διεύθυνση κατοικίας του στην

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς αναφέρονται τα εξής:

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι αποτελεί μόνιμο και φορολογικό κάτοικο, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στη φορολογική διοίκηση στοιχεία και λοιπές πληροφορίες που αξιολόγησε ο έλεγχος; α) στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 δηλώνει δαπάνες αγορών και υπηρεσιών ύψους 12.734,15 ευρώ (κωδ. 049 του εντύπου Ε1) και ως κύρια κατοικία του την, όπου έχει στην κατοχή του ακίνητη περιουσία από το έτος 1985, συγκεκριμένα έχει την πλήρη ιδιοκτησία πέντε ακινήτων, εκ των οποίων τα τέσσερα είναι ηλεκτροδοτούμενα και δεν υφίσταται εκμίσθωσή τους για το υπό κρίση έτος, β) ο ίδιος υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος ανελλιπώς από το έτος 2008 έως και το 2022 στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά και για το φορολογικό έτος 2023 στο ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) κατά την υπογραφή των υπ' αριθ. συμβολαίων αγοραπωλησίας οριζόντιας ιδιοκτησίας, δηλώνει μόνιμη κατοικία στηνδ) από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος στην Ελλάδα προέκυψε ότι ο ίδιος τηρεί δύο τραπεζικούς λογαριασμούς στην ημεδαπή, οι οποίοι παρουσιάζουν συνεχή κίνηση καθόλη τη διάρκεια του έτους (αναλήψεις μετρητών από το κατάστημα της, εκδόσεις επιταγών, μεταφορές σε λογαριασμούς, εξοφλήσεις ΟΤΕ κλπ.) και ε) ο ίδιος ουδέποτε υπέβαλε αίτημα μεταβολής φορολογικής κατοικίας, και σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίζει τα απαραίτητα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην ΠΟΛ.1201/06.12.2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στη(ήτοι: (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, ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

- Όσον αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, αναφέρεται ότι στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου (σελ. 7-10 της οικείας έκθεσης) ο προσφεύγων απέστειλε το από 08.11.2024 ηλεκτρονικό μήνυμά του (email) το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ Αττικήςκαι προκειμένου να αιτιολογήσει την δυνατότητα να κατέχει χρήματα για να πληρώσει την καταβολή μέρους τους τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτων ως προκαταβολή και τους φόρους μεταβίβασης ακινήτου, αναφέρει μεταφρασμένα τα ακόλουθα: «...κατά την περίοδο 2017-2018 είχα την βάση μου στο ως Διευθύνων Σύμβουλος στο, Επισυνάπτονται λεπτομέρειες για τον μισθό μου και η «ανάθεση έργου». Η ανάθεση έργου από ότι θυμάμαι παρατάθηκε έως τον Οκτώβριο 2018 και ήταν η μοναδική πηγή εισοδήματός μου κατά την περίοδο 2017 – 2018.» Στην ως άνω αναφερόμενη από τον ελεγχόμενο «ανάθεση έργου» η οποία φέρει ημερομηνία: 18.07.2018 και τίτλο:και η οποία συνάφθηκε ανάμεσα στον ελεγχόμενο και την εταιρεία:, αναφέρονται αποσπασματικά και μεταφρασμένα τα κάτωθι: «... Η εταιρεία (.....) με χαρά επιβεβαιώνει την επιθυμία της να αξιοποιήσει τις ικανότητες τις δεξιότητες και τις γνώσεις σας στην παροχή των συμβουλευτικών υπηρεσιών στην εταιρεία, υπό τους κάτωθι όρους: «Η παροχή των υπηρεσιών σας θα ξεκινήσει την 1η Αυγούστου 2017 και θα συνεχίσει για ένα (1 χρόνο)... η εταιρεία θα σας πληρώνει offshore αμοιβή για παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε σταθερή βάση, USD 25.000,00 (Δολάρια Αμερικής: Είκοσι Πέντε Χιλιάδες) ανά μήνα, η οποία θα καταβάλλεται την τελευταία ημερολογιακή ημέρα του μήνα στην εταιρεία σας:, στην Τράπεζα, αρ. λογαριασμού:Παρακαλώ επιβεβαιώστε την αποδοχή (των ανωτέρω όρων) υπογράφοντας και επιστρέφοντας αντίγραφο της παρούσας». Η ανωτέρω ανάθεση έργου φέρει χειρόγραφη υπογραφή του ελεγχόμενου με τον αριθμό διαβατηρίου του και με ημερομηνία υπογραφής την 1η Αυγούστου 2017, ενώ ο προσφεύγων επισύναψε στο ανωτέρω ηλεκτρονικό μήνυμα την επαγγελματική του κάρτα. Στη συνέχεια απέστειλε το από 11/11/2024 ηλεκτρονικό μήνυμά του (email) το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. 20 ΕΛ.ΚΕ Αττικής, όπου αναφέρει μεταφρασμένα τα ακόλουθα: « ...έκανα λάθος στο σκέλος του ποσού που πληρώθηκε η εταιρεία, το οποίο περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της εταιρείας (.....) συμπεριλαμβανομένου και του μισθού μου ο οποίος ήταν 3.500,00 δολάρια τον μήνα.... », ενώ προς αιτιολόγηση του ανωτέρω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων επισυνάπτει στο μήνυμά του (email) αντίγραφο (φωτογραφία) του βιβλιαρίου Τραπέζης με πίστωση ποσού 32.748,35 ευρώ στις 03.07.2018. Ωστόσο, το αντίγραφο του βιβλιαρίου ελληνικής τράπεζας δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του καθώς δεν είναι ορατά τα στοιχεία του κατόχου του βιβλιαρίου, ο αριθμός λογαριασμού, το πιστωτικό ίδρυμα και σε κάθε περίπτωση η ημερομηνία κατάθεσης του εν λόγω ποσού την 03.07.2018 είναι προγενέστερη της ημερομηνίας υπογραφής της σύμβασης έργου (01.08.2018). Εκ των

ανωτέρω, προκύπτει ότι το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά το υπό κρίση έτος προέκυψε από στοιχεία που ο ίδιος προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να δικαιολογήσει τη δυνατότητά του να καταβάλει τις προκαταβολές συνολικού ύψους 64.000,00 ευρώ και τον καταβληθέντα φόρο μεταβίβασης ακινήτων συνολικού ύψους 19.776,00 ευρώ για την απόκτηση των επίμαχων ακινήτων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Όσον αφορά τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος σημειώνεται ότι ορθώς επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη η κύρωση του άρθρου 54 του ΚΦΔ - ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του πρώην ΚΦΔ - ν.4987/2022), σε συνδυασμό με το άρθρο 85 του ΚΦΔ, καθώς η υπό κρίση δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 κρίθηκε ανακριβής, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, και την επικύρωση της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ν.5104/2024) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	0,78	218.436,78	218.436,00
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			

	Χρωστικό ποσό	0,12	91.296,08	91.295,96
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			45.647,98	45.647,98
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			17.010,31	17.010,31
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		153.954,37	153.954,37
	για επιστροφή			

(Ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.