



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/07/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 2226

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 **24-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, με στοιχεία φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα: με **ΑΦΜ**, κατοίκου οδός, αρ., Τ.Κ., ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου (κληρονόμος) του αποβιώσαντος φορολογούμενου με **Α.Φ.Μ.** (ημ/νία θανάτου: **14/12/2021**), κατά των κάτωθι πράξεων, ήτοι:

Α) της υπ' αριθ. / **22-01-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**

Β) της υπ' αριθ. / **22-01-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **22/01/2025** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **24/01/2025**, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. / **22-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στον αποβιώσαντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού **156.527,76€**, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού **102.512,59€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού **47.432,66€**, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **306.473,01€**.

2) Με την υπ' αριθ. / **22-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στον αποβιώσαντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού **132.000,00€**, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού **85.999,99€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού **40.000,00€**, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **257.999,99€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με την σύμπραξη των αρμόδιων φορολογικών αρχών ημεδαπής και αλλοδαπής, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης **22/01/2025** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε συνεπεία της με αριθ. / **11-12-2024** **εντολής φορολογικού ελέγχου** του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής.

Σε βάρος του φορολογούμενου, ο οποίος **απεβίωσε στις 14/12/2021**, **διενεργήθηκε συμπληρωματικός έλεγχος** δυνάμει της με αρ. / **11-12-2024** **εντολής μερικού ελέγχου** γραφείου στη φορολογία Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 που εκδόθηκε δυνάμει του με στοιχεία Δ.Δ.ΦΟΣ. Β / **20.11.2024** Δελτίου Πληροφοριών.

Ειδικότερα, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από **22.01.2025** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτουν τα παρακάτω: Κατόπιν της έκδοσης της εντολής ελέγχου με αριθμό / **29-11-2023**, σε αντικατάσταση της με αρ. / **01-09-2022** εντολής ελέγχου, από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε αρχικά μερικός έλεγχος γραφείου στον φορολογούμενο του με Α.Φ.Μ. (ημερομηνία θανάτου **14/12/2021**) για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου εστάλη από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. **1 ΑΤ** ΕΞ **2022** ΕΜΠ/23-12-2022 έγγραφό του προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ με το οποίο ζητήθηκε στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, να υποβάλει αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον ελεγχόμενο για την φορολογική περίοδο **01/01/2018–31/12/2020** προς τις φορολογικές Αρχές της ΓΑΛΛΙΑΣ, του ΜΟΝΑΚΟ, της ΚΥΠΡΟΥ, των ΒΡΕΤΑΝΙΚΩΝ ΠΑΡΘΕΝΩΝ ΝΗΣΩΝ, των ΗΝΩΜΕΝΩΝ ΠΟΛΙΤΕΙΩΝ ΑΜΕΡΙΚΗΣ και του ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ.

Την **12/09/2023** η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ- ΤΜΗΜΑ Β΄ - ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ /10-08-2023 έγγραφό της απέστειλε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την **τελική απάντηση των φορολογικών αρχών του** Με την ως άνω απάντησή τους, οι φορολογικές αρχές του γνώρισαν στον έλεγχο, μεταξύ άλλων, ότι ο ανωτέρω ελεγχόμενος τηρούσε στην τράπεζα «..... τους ακόλουθους τραπεζικούς λογαριασμούς:

- 1) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις **11/09/2013** με κάτοχο και πραγματικό δικαιούχο τον
- 2) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις **07/08/2013** με πραγματικό δικαιούχο και υπογράφοντα τον ως υπεύθυνη.
- 3) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις **11/03/2015** και έκλεισε στις **26/10/2018** με κάτοχο και πραγματικό δικαιούχο τον και
- 4) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις **16/11/2011** και έκλεισε στις **19/10/** με πραγματικό δικαιούχο και υπογράφοντα τον ως υπεύθυνη.

Στα παραπάνω απεσταλμένα στοιχεία δεν υπήρχαν αναλυτικές κινήσεις (πιστώσεις, χρεώσεις) για τους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς, ως εκ τούτου εστάλη από τον έλεγχο το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/4-7-2024 έγγραφό προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ με το οποίο ζητήθηκε στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, να υποβάλει αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον ελεγχόμενο και για την φορολογική περίοδο **01/01/2018–31/12/2020** προς τις φορολογικές Αρχές του, προκειμένου οι τελευταίες να γνωρίσουν στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών αυτών.

Την **15/11/2024** ολοκληρώθηκε ο ανωτέρω μερικός έλεγχος γραφείου για τα φορολογικά έτη **2018, 2019 και 2020** και σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από **15/11/2024** Έκθεση Μερικού Ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίθηκε ότι η φορολογική κατοικία του ως άνω ελεγχόμενου για τα φορολογικά έτη **2018, 2019 και 2020** ήταν στην Ελλάδα.

Την **20/11/2024**, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ- ΤΜΗΜΑ Β΄ - ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ /20-11-2024 έγγραφό της απέστειλε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την **τελική απάντηση των φορολογικών αρχών του** Με την ως άνω απάντηση περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου οι αναλυτικές κινήσεις των παραπάνω λογαριασμών, οι οποίες συνιστούν **νέα στοιχεία** με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή του ελεγχόμενου υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με όσα ορίζει η παράγραφος 4 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθμό/11-12-2024 εντολή ελέγχου συνεπεία της οποίας, και αφού ελήφθησαν υπόψη οι σχετικές διατάξεις του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ως ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθώς και οι σχετικές εγκύκλιες διαταγές, πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη **2018-2020** προκειμένου να προσδιοριστεί το σύνολο του παγκοσμίου εισοδήματος του ελεγχόμενου. Από τον ως άνω υπό κρίση έλεγχο προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:

Για το φορολογικό έτος **2019** οι τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρούσε ο ανωτέρω ελεγχόμενος στην τράπεζα «.....)» πιστώθηκαν με τα ακόλουθα χρηματικά ποσά:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό
1				23/01/2019	150.000,00€
2				23/04/2019	89.326,55€
3				13/06/2019	35.000,00€
4				04/10/2019	20.000,00€
5				19/12/2019	180.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					474.326,55€

Βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019 ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του, ο έλεγχος έκρινε τις πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα συνολικού ποσού **474.326,55€** ως πρωτογενείς καταθέσεις, διότι δεν έχει αποδειχθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης είτε ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι έχουν απαλλαχθεί από το φόρο με ειδικές διατάξεις, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του Ν. 4987/2022 όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με την παρ.4 του αρ. 21 του Ν. 4172/2013 και καταλόγισε το ως άνω ποσό ως προσαύξηση της περιουσίας του η οποία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33% σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του αρ. 29 Ν. 4172/2013.

Την 15/11/2024, ως προαναφέρθηκε, είχε ολοκληρωθεί ο αρχικός μερικός έλεγχος γραφείου για τα φορολογικά έτη 2018,2019 και 2020 και σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 15/11/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2019, ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και α) δεν είχε δηλώσει τα έσοδα της ατομικής του δραστηριότητας στο συνολικού ποσού 864.159,00€ τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 συνιστούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και β) δεν είχε δηλώσει εισόδημα συνολικού ποσού 1.426.247,18€ για το οποίο δεν είχε αποδειχθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης είτε ότι είχε υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι είχε απαλλαχθεί από το φόρο με ειδικές διατάξεις ως εκ τούτου αποτελούσε προσαύξηση της περιουσίας του σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του Ν. 4987/2022, όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024.

Άμεση συνέπεια των ανωτέρω είναι ο ελεγχόμενος να μην έχει δηλώσει εισόδημα αγνώστου πηγής συνολικού ποσού **1.900.573,73€** (1.426.247,18€ + 474.326,55€). Ο έλεγχος θεώρησε

το εν λόγω ποσό ως προσαύξηση της περιουσίας του σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του Ν. 4987/2022, όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024.

Από τα ανωτέρω προέκυψε ανακρίβεια στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου για το φορολογικό έτος **2019**, το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε ως κατωτέρω:

Ανάλυση φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019	Δήλωσης	Αρχικού Ελέγχου	Παρόντος Ελέγχου
A. Από μισθωτή εργασία και συντάξεις	42.928,39€	42.928,39€	42.928,39€
B. Από επιχειρηματική δραστηριότητα - Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013)	0,00€	1.426.247,18€	1.900.573,73€
Γ. Από κεφάλαιο (Ακίνητη περιουσία)			
Γ. Από κεφάλαιο (Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα)	0,27€	0,27€	0,27€
Δ. Από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00€	894.159,00€	894.159,00€
Σύνολο	42.928,66€	2.363.334,84€	2.837.661,39€

Για το φορολογικό έτος **2020** οι ανωτέρω τραπεζικοί λογαριασμοί πιστώθηκαν με τα ακόλουθα χρηματικά ποσά:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό
1				08/06/2020	350.000,00 €
2				31/12/2020	50.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ					400.000,00 €

Βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020 (01/01/2020-31/12/2020) ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι

το παγκόσμιο εισόδημά του, ο έλεγχος έκρινε τις πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα, συνολικού ποσού 400.000,00€, ως πρωτογενείς καταθέσεις διότι δεν έχει αποδειχθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης είτε ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι έχουν απαλλαχθεί από το φόρο με ειδικές διατάξεις, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του Ν. 4987/2022 όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με την παρ.4 του αρ. 21 του Ν. 4172/2013 και καταλόγισε το ως άνω ποσό ως προσαύξηση της περιουσίας του η οποία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33% σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του αρ. 29 Ν. 4172/2013.

Την 15/11/2024, ως προαναφέρθηκε, είχε ολοκληρωθεί ο αρχικός μερικός έλεγχος γραφείου για τα φορολογικά έτη 2018,2019 και 2020 και σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 15/11/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2020, ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και α) δεν είχε δηλώσει τα έσοδα της ατομικής του δραστηριότητας στο συνολικού ποσού 520.746,00€ τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 συνιστούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και β) δεν είχε δηλώσει εισόδημα συνολικού ποσού 999.343,79€ για το οποίο δεν είχε αποδειχθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης είτε ότι είχε υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι είχε απαλλαχθεί από το φόρο με ειδικές διατάξεις και ως εκ τούτου αποτελούσε προσαύξηση της περιουσίας του σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του Ν. 4987/2022, όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024.

Άμεση συνέπεια των ανωτέρω είναι ο ελεγχόμενος να μην έχει δηλώσει εισόδημα αγνώστου πηγής συνολικού ποσού 1.399.343,79€ (999.343,79€ + 400.000,00€). Ο έλεγχος θεώρησε το εν λόγω ποσό ως προσαύξηση της περιουσίας του σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του Ν. 4987/2022, όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024.

Από τα ανωτέρω προέκυψε ανακρίβεια στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχομένου για το φορολογικό έτος 2020 το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε ως κατωτέρω:

Ανάλυση φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020	Δήλωσης	Αρχικού Ελέγχου	Παρόντος Ελέγχου
Α. Από μισθωτή εργασία και συντάξεις	53.223,84€	53.223,84€	53.223,84€
Β. Από επιχειρηματική δραστηριότητα - Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013)	0,00€	999.343,79€	1.399.343,79€
Γ. Από κεφάλαιο (Ακίνητη περιουσία)			
Γ. Από κεφάλαιο (Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα)	0,36€	0,36€	0,36€
Δ. Από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00€	520.746,00€	520.746,00€
Σύνολο	53.224,20€	1.573.313,99€	1.973.313,99€

Για το λόγο αυτό εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. .../2025 και/2025 Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, χήρα του αποβιώσαντος ελεγχόμενου, και κληρονόμος εκείνου εξ απογραφής, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση των Άρθρων 3 και 4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) - Μη νόμιμη η βάση του ελέγχου - Μη νόμιμο το πόρισμα του ελέγχου ότι δήθεν ο θανών σύζυγός της ήταν για τα έτη 2019-2020 φορολογικός κάτοικος Ελλάδας - Παραβίαση του τεκμηρίου νομιμότητας - Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων και των πραγματικών περιστατικών - Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης.
2. Παραβίαση του άρθρου 20 του Συντάγματος - Παραβίαση του δικαιώματός της σε λυσιτελή και αποτελεσματική δικαστική προστασία - Αοριστία και αναπόδεικτο των προσβαλλόμενων πράξεων - Αποστέρηση δυνατότητας αποτελεσματικής άμυνας - Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων οριστικού προσδιορισμού.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58 (και ήδη άρθρου 54) ΚΦΔ - Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων - Πλάνη περί τα πράγματα - Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση Άλλως και όλως επικουρικά, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
4. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) - Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης - Πλάνη περί τα πράγματα - Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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.

3. [...].»

Επειδή, με το 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου, που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία των καταλογιστικών αυτών πράξεων και η οποία (έκθεση) αφενός μεν αναγράφει τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των πράξεων αυτών, αφετέρου λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεών της στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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, οικονομικούς και 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«[...]»

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

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

Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ διευκρινίστηκαν τα κάτωθι [Κεφ. Β, Παρ. 5, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου],

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

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

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

ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

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

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

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

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

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

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

Επομένως, η απόκτηση, η ύπαρξη ή η διατήρηση απλώς και μόνο μίας ιδιότητας στην ημεδαπή (ιδιότητα εκτελεστικού ή μη μέλους Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή προσωπικής εταιρείας ή η συμμετοχή στη διοίκηση ή στη διαχείριση νομικής οντότητας) ή η μεμονωμένη άσκηση μίας δραστηριότητας στην ημεδαπή [(άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκμετάλλευσης ακινήτων ή αγροτική επιχειρηματική 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).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου, [Κεφ. Γ, Παρ. 7] 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 και 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.).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης καθώς και από τα στοιχεία που προσκομίζει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα: Στα πλαίσια του αρχικού μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της περιόδου 01/01/2018-31/12/2020, που διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθμό/28-11-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο οποίος ολοκληρώθηκε στις 15/11/2024, η ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΑ ΕΦΕΤΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, με το με αρ. πρωτ. / 07-10-2024 και αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/08-10-2024 έγγραφό της, διαβίβασε, στις 08/10/2024, στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στοιχεία από την Γενική Διεύθυνση Προστασίας Επισήμων και Ευπαθών Στόχων της Ελληνικής Αστυνομίας από τα οποία προκύπτει ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2018, 2019 και 2020 για τον ελεγχόμενο, με διαταγή του αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας, λαμβάνονταν μέτρα προστατευτικής ασφάλειας, με διάθεση αστυνομικής συνοδείας και με αυστηρή και ουσιαστική επιτήρηση της οικίας του (.....) καθημερινά και σε 24ωρη βάση με τις περιπολίες των εμπλεκόμενων Υπηρεσιών (Ασφάλειας-Τάξης). Επίσης προκύπτει ως διεύθυνση εργασίας τα γραφεία της εφημερίδας «Χώρα» (πρώην «ΒΡΑΔΙΝΗ»),

Επιπλέον, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018-2020 ο ελεγχόμενος δήλωνε την ανωτέρω οικία, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας συζύγου του, ως δευτερεύουσα κατοικία. Συνεπώς, η κατοικία αυτή ήταν στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς.

Εκτός των ανωτέρω, στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου που ολοκληρώθηκε από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις 15/11/2024, η εταιρεία «ΠΑΡΑ ΕΝΑ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΟΥ ΕΠΕ», κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2024 εγγράφου, απέστειλε την με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΙ 2024 ΕΜΠ/20-03-2024 απάντησή της, από την οποία προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος, βάσει συμφωνητικών που είχαν συναφθεί, παρουσίαζε, αποκλειστικά και αυτοπροσώπως, για τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020, ραδιοφωνικές εκπομπές, οι οποίες μεταδίδονταν καθημερινά, από Δευτέρα έως Παρασκευή, σε ώρα από 08:00 π.μ. έως και 10:00 π.μ., καθ όλη τη διάρκεια του έτους, με εξαίρεση τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο, καθώς επίσης και 15 ημέρες κατά την εκάστοτε περίοδο των Χριστουγέννων και 10 ημέρες κατά την περίοδο του Πάσχα. Οι εκπομπές αυτές, σύμφωνα με το παραπάνω συμφωνητικό,

μεταδίδονταν μέσω του ραδιοφωνικού σταθμού «.....» και στην πλειοψηφία τους ήταν ζωντανές.

Η προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/13.01.2025 υπόμνημά της, προσκόμισε στον έλεγχο –μεταξύ άλλων- το από 28/09/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία ήταν ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου, το από 03/09/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το από 06/02/2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Από τα συμφωνητικά αυτά προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος παρουσίαζε, πέραν των ραδιοφωνικών, και τηλεοπτικές εκπομπές και συγκεκριμένα μία εκπομπή η οποία μεταδίδονταν καθημερινά, από Δευτέρα έως Παρασκευή, και μία εβδομαδιαία εκπομπή η οποία μεταδιδόταν κάθε Κυριακή.

Από τα ανωτέρω προκύπτει η συνήθης διαμονή του ελεγχόμενου, η οποία, 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.

Επιπλέον βασικό θέμα των ως άνω εκπομπών ήταν ο σχολιασμός της Ελληνικής επικαιρότητας, επομένως προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος είχε ισχυρούς δεσμούς με την Ελλάδα, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας στην κρινόμενη προσφυγή, οι οποίοι είναι καθόλα αβάσιμοι, αναπόδεικτοι και απορριπτέοι.

Επειδή, στις 14/1/2025, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με το από 14.01.2025 μήνυμα ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου (που έλαβε με αρ. εισερχ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/141-2025) απέστειλε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής την με αριθμό 10.001/2025 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου-Εκούσια Δικαιοδοσία, που διαθέτει διεθνή δικαιοδοσία, η οποία αναγράφει αυτολεξεί: «Από το σύνολο των εγγράφων που προσκομίζουν και επικαλούνται τα μέρη, ορισμένα από τα οποία μνημονεύονται παρακάτω χωρίς, όμως, κάποιο από αυτά να παραληφθεί κατά την ουσιαστική εκτίμηση της υπόθεσης, αποδεικνύονται τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά: Ο και την, κάτοικος εν ζωή, ο οποίος απεβίωσε στην Αθήνα στις 14-12-2021...».

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με όσα αναγράφονται στην πρόσφατη με αριθμό/14.03.2025 Απόφαση του Πρωτοδικείου του:

«Εν προκειμένω, από τα έγγραφα που προσκόμισε ο προκύπτουν τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά:

-η, χήρα και ο αποδέχθηκαν, με απογραφή, την περιουσία του συζύγου και του πατέρα τους στην Ελλάδα, ενώπιον του γραμματέα του Πρωτοδικείου

-κατόπιν αιτήματος των δύο συγγληρονόμων, το Ειρηνοδικείο, με απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2022, διέταξε την απογραφή όλων των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων του, αναφέροντας ότι «απεβίωσε στις 14.12.21 στην Αθήνα, κάτοικος (ενόσω ζούσε) στην».

...

-το 2023 και το 2024, οι ελληνικές φορολογικές αρχές, μετά από έλεγχο της «Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», διαπίστωσαν ότι κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ο

Γεώργιος ΤΡΑΓΚΑΣ ήταν πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και, ως τούτου, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στη χώρα αυτή, σημειώνοντας ότι ο ενδιαφερόμενος:

- είχε συνεχή φυσική παρουσία στην Ελλάδα παρουσιάζοντας εκπομπές σε ελληνικούς ραδιοφωνικούς σταθμούς,

- δεν έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις στο (όπου δήλωσε κάτοικος) και δεν έχει υποβληθεί σε φόρο επί του παγκόσμιου εισοδήματός του για τα εν λόγω φορολογικά έτη,

- τηρούσε τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό στην ο οποίος πιστώθηκε με χρηματικά ποσά τα οποία, ως «απόδειξη συναλλαγής», αναφέρουν συμβάσεις και τιμολόγια ελληνικών εταιρειών,

-στις 10 Μαρτίου 2021, ο ίδρυσε ένα πολιτικό κόμμα με την επωνυμία «.....», με έδρα την Αθήνα και του οποίου ήταν πρόεδρος

-στις 5 Οκτωβρίου 2021, ο κατέθεσε αγωγή κατά του Εθνικού Συμβουλίου Ραδιοτηλεόρασης και, στις γραπτές παρατηρήσεις του, αναφέρεται στη δημοσιογραφική και πολιτική δραστηριότητά του στην Ελλάδα και αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι «στις 4:30 π.μ. της 25ης Φεβρουαρίου 2021, (αυτός) παρατήρησε ότι μπροστά από το σπίτι (του), υπήρχαν περίεργες κινήσεις και αυτοκίνητα με αστυνομικές πινακίδες, που τον έκαναν να σκεφτεί ότι επρόκειτο να συλληφθεί (...)

-στις 2 Ιουνίου 2022, ο Πρόεδρος της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες διέταξε τη δέσμευση των περιουσιακών στοιχείων του αείμνηστου και της συζύγου του με την αιτιολογία ότι υπήρχαν επαρκείς ενδείξεις ότι τα πρόσωπα αυτά είχαν διαπράξει το αδίκημα της «νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες με σκοπό το κέρδος», με κύριο αδίκημα τη φοροδιαφυγή.

-Στην έκθεσή της, η εν λόγω Αρχή σημειώνει ειδικότερα ότι:

«Όσον αφορά τις εμφανίσεις και την παροχή υπηρεσιών τον στα ελληνικά τηλεοπτικά και ραδιοφωνικά μέσα, σημειώνεται ότι εμφανίζεται εκεί για περισσότερες από 183 ημέρες το χρόνο, αν υπολογίσουμε ότι είχε καθημερινές ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές εκπομπές, όπως στον ραδιοφωνικό σταθμό, με την οποία είχε σύμβαση έως τον Φεβρουάριο του 2021, και στον τηλεοπτικό σταθμό όπου εργαζόταν από τον Ιανουάριο του 2021» (...)

-στην ένορκη κατάθεσή του που έγινε στην Αθήνα στις 8 Ιουλίου 2024, ενώπιον συμβολαιογράφου, ο καταθέτει υπό την ιδιότητά του ως δημοσιογράφου και επικεφαλής στρατηγικής και εκπροσώπου του πολιτικού κόμματος «.....» και αναφέρει: (...) «Γνώριζα τον νεκρό εδώ και πολύ καιρό. Μπορώ να βεβαιώσω ότι κατά τον τελευταίο χρόνο της ζωής του, δηλαδή το 2021, καθώς και καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου που υπήρξα υψηλόβαθμο στέλεχος του κόμματος και πολύ στενός συνεργάτης του Προέδρου, άσκησε πλήρως και αδιαλείπτως τα καθήκοντα του ως πρόεδρος του κινήματος, δίνοντας συνεντεύξεις, κάνοντας καθημερινά επικριτικά σχόλια και ασκώντας αυστηρό κοινοβουλευτικό έλεγχο στα γεγονότα της πολιτικής σκηνής της εποχής και μέσω του εκπομπές στο «.....» που ήταν προσαρτημένο στο γραφείο του κινήματος στην, στην Όλο αυτό το διάστημα, πραγματοποιήσαμε δεκάδες περιοδείες σε όλη την Ελλάδα, συναντηθήκαμε με συνδικάτα και τοπικούς φορείς σε όλη τη χώρα, αφουγκραζόμενοι τα προβλήματα της ελληνικής κοινωνίας, προκειμένου να διαδώσουμε τις ιδέες του κόμματος. Μάλιστα, η κ. ήταν διευθύντρια του κόμματος για αρκετούς μήνες, ακολουθώντας τον πρόεδρο, τον σύζυγό της, στις περισσότερες περιοδείες και δράσεις του στις πόλεις της Ελλάδας, ενώ ελάχιστες είναι οι περίοδοι απουσίας του εκλιπόντος από την Ελλάδα.

από την 1η Μαΐου 1999 έως τις 5 Μαρτίου 2021, ο έτυχε αστυνομικής προστασίας που παρείχαν οι αρχές στην Ελλάδα, για την ασφάλεια και την επιτήρηση της κατοικίας του.

Όλα αυτά τα στοιχεία αποδεικνύουν επαρκώς ότι, μολοντί ο δήλωσε επισήμως ότι κατοικεί στο Μονακό από το 2015, πράγματι διέμενε στην Ελλάδα όπου ασκούσε την

επαγγελματική του δραστηριότητα και συμμετείχε στη ζωή της χώρας του μέσω της πολιτικής του δέσμευσης.

Τα λίγα έγγραφα που υπέβαλε η αιτούσα- πιστοποιητικό υπαγωγής στα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης του Μονακό, πιστοποιητικό εγγραφής στη Διεύθυνση Φορολογικών Υπηρεσιών του Μονακό, πιστοποιητικό κατοικίας που εκδίδεται από το Τμήμα Κατοίκων της Δημόσιας Ασφάλειας, εγγραφή στο Μητρώο Εμπορίου και Βιομηχανίας - είναι καθαρά τυπικά διοικητικά έγγραφα που δεν επαρκούν για να ακυρώσουν τα συγκεκριμένα στοιχεία που αναφέρονται παραπάνω.

Προς στήριξη του επιχειρήματος ότι η ίδια και ο σύζυγός της κατοικούσαν πράγματι στο, η, χήρα, δεν προσκόμισε καμία έκθεση δικαστικού επιμελητή, μαρτυρίες ή λογαριασμούς ύδρευσης ή ηλεκτρικού ρεύματος που θα μπορούσαν να αποδείξουν ότι ήταν πράγματι παρόντες στη διεύθυνσή τους στη

Ως εκ τούτου, ήταν παράτυπο το γεγονός ότι η διαθήκη του ανοίχθηκε στο, ενώ έπρεπε να ανοίξει στην Ελλάδα, όπου κατοικούσε κατά τον χρόνο του θανάτου του. ...».

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/31-03-2025 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις με ημερομηνία 09.01.2025 των κ. και, που είχαν συνταχθεί μετά το πέρας του αρχικού ελέγχου και δεν απευθύνονταν προς τη φορολογική αρχή αλλά προς την εξής διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, με τις οποίες οι ανωτέρω δηλώνουν ότι παρείχαν υπηρεσίες φύλαξης προς τον ελεγχόμενο από το έτος 2018 έως την ημερομηνία θανάτου του, χωρίς να συνοδεύονται από ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής των εν λόγω υπηρεσιών φύλαξης υπογεγραμμένα από τους ίδιους και τον ελεγχόμενο ή οποιοδήποτε άλλο παραστατικό που αποδεικνύει την εργασιακή σχέση μεταξύ αυτών και του ελεγχόμενου (π.χ. εργόσημο), λόγοι για τους οποίους οι εν λόγω δηλώσεις δεν είχαν γίνει δεκτές από τον έλεγχο, συνιστούν απλώς και μόνο ιδιωτικά έγγραφα, το περιεχόμενο των οποίων επουδενί παράγει απόδειξη των ισχυρισμών που περιλαμβάνονται σε αυτά, πολλώ δε μάλλον ενός ισχυρισμού περί μόνιμης διαμονής του ελεγχόμενου, εν προκειμένω, στο εξωτερικό, από τον οποίον μπορεί να αντληθούν δήθεν έννομες συνέπειες. Το ανωτέρω ισχύει και για τις προσκομισθείσες το πρώτον με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή έγγραφες βεβαιώσεις των κ..... και της κας, οι οποίες έχουν συνταχθεί μάλιστα μετά την έκδοση της με αρ. αριθμό/14.03.2025 Απόφασης του Πρωτοδικείου του

Επειδή, στην με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/31-03-2025 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι : «**πέραν των ως άνω αναφερόμενων εγγράφων βεβαιώσεων των κ. που προσκομίζονται από την προσφεύγουσα το πρώτον με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, με την υποβολή της κρινόμενης η προσφεύγουσα προσκομίζει για πρώτη φορά και τα ακόλουθα δικαιολογητικά:**

- 1) Το από 23/08/2018 μισθωτήριο μίσθωσης κατοικίας στην Οδό, αριθ. και αποδείξεις ενοικίου για την περίοδο 1/4/2019-30/9/2020. Τα ανωτέρω προσκομίστηκαν στην Γαλλική γλώσσα, χωρίς επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.
- 2) Το από 7/2/2025 έγγραφο της
- 3) Το από 27/2/2025 έγγραφο της

τα οποία στο σύνολό τους αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο και δεν οδηγούν σε μεταβολή των θέσεών του, σύμφωνα με υπηρεσιακό σημείωμα, που συντάχθηκε από τον έλεγχο και στο οποίο παραπέμπουμε.

Ειδικότερα:

Οι προσκομισθείσες έγγραφες βεβαιώσεις των κ. και της κας συνιστούν απλώς και μόνο ιδιωτικά έγγραφα, το περιεχόμενο των οποίων επουδενί παράγει απόδειξη των ισχυρισμών που περιλαμβάνονται σε αυτά, πολλώ δε μάλλον ενός ισχυρισμού περί μόνιμης διαμονής του ελεγχόμενου, εν προκειμένω, στο εξωτερικό, από τον οποίον μπορεί να αντληθούν δήθεν έννομες συνέπειες, συνεπώς δεν γίνονται δεκτές από τον έλεγχο.

Το προσκομισθέν μισθωτήριο κατοικίας, ελλείπει λοιπών δικαιολογητικών, δεν θεμελιώνει την φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου στο εξωτερικό, ενώ τα ξενόγλωσσα έγγραφα που δεν συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση δεν μπορούν να ληφθούν νομίμως υπόψη (ΣΤΕ ΕΑ 42-2020, σκέψη 11).

Αναφορικά με τα ως άνω έγγραφα της σημειώνεται ότι οι κινήσεις των ατομικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, της προσφεύγουσας και της εταιρείας στο παραπάνω τραπεζικό ίδρυμα τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ /20-11-2024 έγγραφο της Δ/νσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης που της αναλογούσε, κατά τα ανωτέρω.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αφενός οι διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου] και αφετέρου τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου [Κεφ. Δ, Παρ. 13, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής για τα κρίνόμενα φορολογικά έτη 2018-2020 και καθώς σε κάθε περίπτωση απαιτείται τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου ο ελεγχόμενος να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προέβη σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν ο ελεγχόμενος είχε κατοικία την Ελλάδα, ως φέρουσα και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την τεκμηριώνουν [Κεφ. Δ, Παρ. 11, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το παρελθόν, ήτοι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας:

- την με αριθ. πρωτ. /25-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. /27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και
- την με αριθ. πρωτ. /25-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. /27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- την με αριθ. πρωτ. /14-1-2025 ενδικοφανή προσφυγή κατά των με αριθ. /15-01-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020,

επικαλούμενη ότι κατά τα ανωτέρω έτη, ο αποβιώσας δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθότι κατά τα κρίσιμα έτη, είχε καταστήσει το πριγκιπάτο του ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και ήταν ήδη κάτοικος του κράτους αυτού.

Κατόπιν εξέτασης των ανωτέρω ενδικοφανών προσφυγών εκδόθηκαν οι με αριθ. / 24-5-2024 και / 13-05-2025 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, βάσει των οποίων απορρίφθηκαν οι υπό κρίση προσφυγές στο σύνολό τους και κρίθηκε το θέμα της φορολογικής κατοικίας του αποβιώσαντα.

Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«[...]

4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

[...]

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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ενώ έτρεχε η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των και / 2024 αρχικών Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών από 2018 έως 2020, εκδόθηκε η με αριθμό / 11.12.2024 νέα εντολή ελέγχου, σε συνέχεια της προηγούμενης υπ' αρ. / 29.11.2023 εντολής ελέγχου, κατ' επίκληση της δήθεν αποστολής τελικής απάντησης των φορολογικών αρχών του Μονακό, σε χρόνο μετά την ολοκλήρωση του μερικού ελέγχου γραφείου (στις 15.11.2024).

Επειδή, την 12/09/2023 η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ- ΤΜΗΜΑ Β' ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.Φ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ / 10-08-2023 έγγραφό της απέστειλε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής την τελική απάντηση των φορολογικών αρχών του Με την ως άνω απάντηση τους, οι φορολογικές αρχές του γνώρισαν στον έλεγχο, μεταξύ άλλων, ότι ο ελεγχόμενος τηρούσε στην τράπεζα «..... τους ακόλουθους τραπεζικούς λογαριασμούς:

1) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις 11/09/2013 με κάτοχο και πραγματικό δικαιούχο τον

- 2) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις 07/08/2013 με πραγματικό δικαιούχο και υπογράφοντα τον ως υπεύθυνη.
- 3) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις 11/03/2015 και έκλεισε στις 26/10/2018 με κάτοχο και πραγματικό δικαιούχο τον και
- 4) Λογαριασμός «.....». Ο λογαριασμός άνοιξε στις 16/11/2011 και έκλεισε στις 19/10/ με πραγματικό δικαιούχο και υπογράφοντα τον και τη ως υπεύθυνη.

Στα παραπάνω απεσταλμένα στοιχεία δεν υπήρχαν αναλυτικές κινήσεις (πιστώσεις, χρεώσεις) για τους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς, ως εκ τούτου εστάλη από τον έλεγχο το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/4-7-2024 έγγραφό προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ με το οποίο ζητήθηκε στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, να υποβάλει αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον ελεγχόμενο και για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2020 προς τις φορολογικές Αρχές του, προκειμένου οι τελευταίες να γνωρίσουν στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών αυτών.

Την 15/11/2024 ολοκληρώθηκε ο αρχικός μερικός έλεγχος γραφείου για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 και σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 15/11/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κρίθηκε ότι η φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 ήταν στην Ελλάδα.

Την 20/11/2024, μετά την ολοκλήρωση του αρχικού ελέγχου, η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ- ΤΜΗΜΑ Β΄ - ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ /20-11-2024 έγγραφό της απέστειλε την **τελική απάντηση των φορολογικών αρχών του**, ως απάντηση στο με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/4-7-2024 έγγραφο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία περιείχε τις αναλυτικές κινήσεις των παραπάνω λογαριασμών.

Επειδή οι κινήσεις αυτές **συνιστούν νέα στοιχεία**, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή του ελεγχόμενου υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου, ορθώς και νομίμως εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η με αριθμό/11-12-2024 **εντολή ελέγχου**, σύμφωνα με όσα ορίζει η παράγραφος 4 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024, και αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας που πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή με το με αριθμό/17-12-2024 **Σημείωμα Διαπιστώσεων του συμπληρωματικού Ελέγχου**, που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ο έλεγχος αποφάνθηκε αναφορικά με την φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου αυτολεξεί τα κατωτέρω: «*την 15/11/2024 ολοκληρώθηκε ο αρχικός μερικός έλεγχος γραφείου για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 και σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 15/11/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι η φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 ήταν στην Ελλάδα*».

Επειδή η προσφεύγουσα κλήθηκε προηγουμένως και διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της αναφορικά με τα ανωτέρω με το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/13-01-2025 έγγραφο Υπόμνημά της.

Επειδή το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 22/01/2025 έκθεσης ελέγχου που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα αναγράφει αυτολεξεί τα κατωτέρω:

«Τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του, όπως ορίζει το άρθρο 3 του ν. 4172/2013, καθώς είχε στην Ελλάδα τη συνήθη διαμονή του και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου βασίστηκε στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 και όχι σε εκείνες της δεύτερης παραγράφου του ίδιου ως άνω άρθρου.

Επειδή η μόνη αναφορά στην παρουσία του ελεγχόμενου στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών γίνεται στο με αριθμό ../24-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρχικού Ελέγχου και στην από 15/11/2024 Έκθεση αρχικού ελέγχου μόνο στις παραγράφους που αναφέρεται το με αρ. πρωτ./08-06-2022 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν. 4557/2018) μετά του συνημμένου πληροφοριακού δελτίου (αριθμ. πρωτ. Α.Α.Δ.Ε. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/21-06-2022).

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να αποφανθεί για την φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου όφειλε να συνεκτιμήσει όλα τα έγγραφα που είχε στην διάθεσή του και συμπεριέλαβε το ως άνω έγγραφο στο με αριθμό/24-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρχικού Ελέγχου και στην από 15/11/2024 Έκθεση αρχικού ελέγχου.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μεταβλήθηκε η αιτιολογία της ελεγκτικής αρχής αναφορικά με την φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου και ότι στερήθηκε επ' αυτής το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης είναι καθόλα αβάσιμος, εσφαλμένος και απορριπτέος.

Επειδή, αβάσιμος και απορριπτέος τυγχάνει και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι «τόσο στο Σ.Δ.Ε., όσο και στην έκθεση ελέγχου, γίνεται συνεχής αναφορά σε έγγραφα φορολογικών αρχών, τα οποία δήθεν έχουν περιέλθει σε γνώση της ελληνικής φορολογικής αρχής, και τα οποία όμως έως και σήμερα δεν [της] έχουν κοινοποιηθεί, ούτε από την ελεγκτική αρχή, ούτε από την Δ.Δ.ΦΟ.Σ.», λόγος για τον οποίο αμφισβητεί τη νομιμότητα των διαπιστώσεων του ελέγχου και αιτείται να εξαιρεθούν τα στοιχεία αυτά από τον έλεγχο, καθώς, όπως ισχυρίζεται, δεν διαπιστώνεται ο τρόπος κτήσης του και η ακρίβειά τους.

Με τα με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/09-01-2025 και ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/09-01-2025 αιτήματά της η προσφεύγουσα ζήτησε αντίγραφα των εγγράφων που αναγράφονται ως συνημμένα στην από 15/11/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και στο με αριθμό/17-12-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Αντίγραφα των αιτηθέντων εγγράφων χορηγήθηκαν στην προσφεύγουσα με τα με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ ΕΜΠ/28-01-2025 και ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/30-01-2025 έγγραφα με συνημμένο ψηφιακό μέσο αποθήκευσης δεδομένων (USB). Οι πληροφορίες από Τραπεζικά Ιδρύματα της αλλοδαπής που της χορηγήθηκαν σε μορφή pdf με το ως άνω ψηφιακό μέσο αποθήκευσης δεδομένων (USB) είναι ακριβή αντίγραφα των αρχείων που διαβιβάστηκαν στην φορολογική αρχή από την Δ/νση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων με ψηφιακό μέσο αποθήκευσης δεδομένων (USB) σε μορφή pdf, ως εκ τούτου δεν θα μπορούσε να υπάρξει οποιαδήποτε επεξεργασία ή αλλοίωσή τους. Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/25-02-2025 Αίτημα χορήγησης εγγράφων, με το οποίο αιτήθηκε να της

χορηγηθεί πρόσβαση: α) στα ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων αιτημάτων της Δ/νσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων προς τις αλλοδαπές αρχές προς παροχή πληροφοριών, β) στα ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων απαντήσεων των αρχών, γ) στα ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων αιτημάτων προς τα Τραπεζικά Ιδρύματα της αλλοδαπής, και δ) στα ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων απαντήσεων των ως άνω Τραπεζικών Ιδρυμάτων. Καθώς στο αρχείο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής υπάρχουν μόνο τα έγγραφα που απέστειλε η Δ/νση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων και τα συνημμένα τους, τα οποία είχαν χορηγηθεί στην προσφεύγουσα με τα με αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ ΕΜΠ/28-01-2025 και ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/30-01-2025 έγγραφα της υπηρεσίας, η ως άνω αίτησή της διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ/νση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/26-02-2025 έγγραφο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα. Η Δ/νση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων απάντησε στην προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β ΕΞ 2025 ΕΜΠ /18-3-2025 έγγραφό της. Ενόψει των ανωτέρω, ο 2^{ος} ισχυρισμός της, ότι δεν της έχουν κοινοποιηθεί έως και σήμερα τα έγγραφα που ζήτησε, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,**
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,**
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και**
- δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) – νυν άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς 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.**

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, θεωρώντας τα εισοδήματα του αποβιώσαντος ως πρωτογενείς καταθέσεις και ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν έπρεπε να καταλογίσει διαφορά φόρου εισοδήματος για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, λόγω υποτιθέμενης ανακριβούς δήλωσης φορολογικής κατοικίας, καθότι δεν υφίσταται ανακρίβεια.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης 22/01/2025 έκθεση μερικού ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, περιλαμβάνει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία επί των προαναφερθέντων πραγματικών περιστατικών, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου.

Επειδή η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της αναλογικότητας, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η αρχή αναλογικότητας, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού διαφοράς φόρου κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και προς τούτο ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο 3^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την

υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης 22/01/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, η φορολογική κατοικία του αποβίωσαντος, με Α.Φ.Μ. (ημ/νία θανάτου: 14/12/2021), κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ήταν η Ελλάδα, και ως εκ τούτου ο 4^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24-03-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθ./22-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Διαφορά φόρου	156.527,76 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	102.512,59 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	47.432,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	306.473,01 €

Β) της υπ ' αριθ./**22-01-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Διαφορά φόρου	132.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	85.999,99 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	40.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	257.999,99 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.