



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/9/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

3678

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 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 **7-5-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της του **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου, με στοιχεία φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα: του **ΓΕΩΡΓΙΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου **ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ**, οδός, ως **αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου (κληρονόμος)** του αποβιώσαντος φορολογούμενου του **ΙΩΑΝΝΗ** με **Α.Φ.Μ.** (ημ/νία θανάτου: **14/12/2021**), κατά των κάτωθι πράξεων, ήτοι:

Α) της με αριθ. / **3-4-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**,

Β) της με αριθ. / **3-4-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019 &**

Γ) της με αριθ. / **3-4-2025** 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, φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2020, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 3/4/2025 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 7-5-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της του **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 7/4/2025, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. / 3-4-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 35.887,72€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 22.936,94€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 9.986,16€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **68.810,82€**.

2) Με την με αριθ. / 3-4-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 67.962,21€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 43.499,40€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 19.036,58€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **130.498,19€**.

3) Με την με αριθ. / 3-4-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 68.726,68€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 34.363,34€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **103.090,02€**.

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 3/4/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017-2020, η οποία συντάχθηκε συνεπεία της με αριθ. ../...../...../1-9-2022 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση των άρθρων 67 του ν.4172/2013 και 38 του ν.5104/2024 - Εσφαλμένη αναγραφή του υπόχρεου στο φόρο προσώπου - Τυπικά πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου.
- 2) Παραβίαση των άρθρων 3 και 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) - Μη νόμιμο το πόρισμα του ελέγχου ότι για τα φορολογικά έτη 2018-2020 ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας - Στήριξη του πορίσματος επί εσφαλμένης προϋπόθεσης - Μη νόμιμη παράλειψη αξιολόγησης των εισφεροθέντων αποδεικτικών μέσων και πλημμελής εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών - Παραβίαση του τεκμηρίου νομιμότητας - Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης.
- 3) Αοριστία και ασάφεια των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τα αναφερόμενα αποδεικτικά μέσα σχετικά με τις δήθεν καταθέσεις στην αλλοδαπή- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων οριστικού προσδιορισμού.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) – Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων - Πλάνη περί τα πράγματα – Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση – Άλλως και όλως επικουρικά, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 5) 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 38 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «[...] *Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.4 του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» ορίζεται ότι: «4.α) *Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος σύναψης του γάμου και για τα εισοδήματα του έτους αυτού. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο ένας εκ των δύο συζύγων που δηλώνεται ως υπόχρεος και για τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα για τα κρινόμενα φορολογικά έτη υπέβαλε από κοινού με τον αποβιώσαντα σύζυγό της του ΙΩΑΝΝΗ με Α.Φ.Μ. (ημ/νία θανάτου: 14/12/2021) και ο φόρος βεβαιώθηκε χωριστά σε έκαστο εξ' αυτών.

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

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, 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 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 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, 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 Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. 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:

«1. 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.

[...].».

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, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθ./1-9-2022 εντολή φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής εκδόθηκε συνεπεία:

1) του με αριθ. πρωτ./08-06-2022 (αρ. εισερχ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2022/29-08-2022) εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν. 4557/2018), από το οποίο προκύπτει ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη η προσφεύγουσα είχε ενεργούς προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς και συμμετείχε σε εταιρικούς λογαριασμούς ως μοναδικός δικαιούχος τους σε πιστωτικά ιδρύματα της ΓΑΛΛΙΑΣ και του ΜΟΝΑΚΟ, β) είχε ακίνητη περιουσία στη ΓΑΛΛΙΑ και γ) συμμετείχε σε εταιρείες που είχαν την έδρα τους στη ΓΑΛΛΙΑ, στο ΜΟΝΑΚΟ και στις ΒΡΕΤΑΝΙΚΕΣ ΠΑΡΘΕΝΕΣ ΝΗΣΟΥΣ

και

2) του με αριθ. πρωτ./13-09-2022 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ. ΕΙ 2022) εγγράφου της ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΑΣ ΕΦΕΤΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, από το οποίο προκύπτει ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη η προσφεύγουσα είχε ακίνητη περιουσία και ενεργούς τραπεζικούς λογαριασμούς σε πιστωτικά ιδρύματα στη ΓΑΛΛΙΑ.

Επειδή, στα πλαίσια εκτέλεσης της ως άνω εντολής ελέγχου εστάλη από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

• το με αριθ. πρωτ. **ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/23-12-2022** έγγραφο 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 την προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01/01/2017–31/12/2020 προς τις φορολογικές Αρχές της ΓΑΛΛΙΑΣ, του ΜΟΝΑΚΟ και των ΒΡΕΤΑΝΙΚΩΝ ΠΑΡΘΕΝΩΝ ΝΗΣΩΝ.

• το με αριθ. πρωτ. **ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΞ 2024 ΕΜΠ/ 4-7-2024** έγγραφο προς τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ - ΤΜΗΜΑ Β' - ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, με το οποίο ζητήθηκε στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, να υποβάλει αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές Αρχές του ΜΟΝΑΚΟ αναφορικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς, που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα «.....)» και για την φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2020, τις αναλυτικές κινήσεις τους (υπόλοιπο την 01/01/2018, συνολικές χρεώσεις και πιστώσεις από 01/01/2018 έως και την 31/12/2020, το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού την 31/12/2020) και το νόμισμα που τηρούνταν. Οι τραπεζικοί λογαριασμοί είναι οι κάτωθι:

α) Λογαριασμός Ο λογαριασμός άνοιξε στις 11/09/2013 με κάτοχο και πραγματικό δικαιούχο τη

β) Λογαριασμός «.....)» Ο λογαριασμός άνοιξε στις 07/08/2013 με πραγματικό δικαιούχο και υπογράφοντα τον και τη ως υπεύθυνη και

γ) Λογαριασμός Ο λογαριασμός άνοιξε στις 16/11/2011 και έκλεισε στις 19/10/ με πραγματικό δικαιούχο και υπογράφοντα τον και τη ως υπεύθυνη την 20/11/2024 η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ- Β'ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με το με αρ. πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β 1136061 ΕΞ 2024 ΕΜΠ 120-11-2024 έγγραφό της μας απέστειλε την απάντηση των φορολογικών αρχών του ΜΟΝΑΚΟ με τις κινήσεις των ως άνω λογαριασμών.

Επιπλέον, ο έλεγχος απέστειλε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. **ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ/ 1-11-2022** Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. **ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/ 11-5-2023** έγγραφο επισυνάπτοντας τα αιτηθέντα στοιχεία.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα δεδομένα του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, στα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, στις πληροφορίες και στα στοιχεία που απέστειλαν οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές, στις κατατεθειμένες απόψεις της προσφεύγουσας, εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ. / **6-2-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων (ΣΔΕ)**, μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ. **ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/27-02-2025 ΥΠΟΜΝΗΜΑ**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ συνέταξε την με ημερομηνία θεώρησης **3/4/2025 έκθεση μερικού ελέγχου**, επί τη βάση της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζοντας το φορολογητέο εισόδημα εκάστου φορολογικού έτους ως εξής:

- Φορ. Έτη **2018-2020**

● **Καθαρά Κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή**

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 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την τελική απάντηση των φορολογικών αρχών του **ΜΟΝΑΚΟ** από την οποία προκύπτει ότι: α) η προσφεύγουσα ασκούσε ατομική δραστηριότητα, αρ. εγγραφής, με την επωνυμία, με την ακόλουθη εξουσιοδοτημένη δραστηριότητα «στο Πριγκιπάτο του Μονακό και στο εξωτερικό: δημιουργία, σχεδιασμός, ανάπτυξη και λειτουργία διαδικτυακών τόπων και πυλών, καθώς και διαχείριση διαφημίσεων άμεσα συνδεδεμένων με τους εν λόγω ιστότοπους, σε επικουρική βάση, ανάπτυξη και εφαρμογή στρατηγικών μάρκετινγκ και επικοινωνίας στο Διαδίκτυο. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, το γραφείο της επιχείρησης βρισκόταν στη δ/ση:

.....

Η**δεν έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις.** Οι αναφορές για τα έσοδά της από πωλήσεις για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018-2020, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στις σελ. 38, και 80-81 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου είναι οι εξής:

	Φορ. έτος 2018	Φορ. έτος 2019	Φορ. έτος 2020
ΠΩΛΗΣΕΙΣ, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	820,00€	1.470,00€	428,00€
ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	5.800,00€	25.350,00€	33.099,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	6.620,00€ (ως σελ. 38 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου)	26.820,00€ (ως σελ. 44 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου)	33.527,00€ (ως σελ. 51 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου)

και συνιστούν καθαρά κέρδη από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε..

● **Προσαύξηση περιουσίας από πρωτογενείς καταθέσεις στην ημεδαπή**

Ο έλεγχος κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούσε ο αποβιώσας κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη στην ημεδαπή, προσδιόρισε προσαύξηση της περιουσίας, κατά την παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η οποία:

- για το φορολογικό έτος 2018 ανήλθε σε συνολικό ποσό 2.000,00€, όπως προκύπτει από την με α/α 15 εγγραφή του πίνακα της σελ. 39 σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις σελ. 38-40 και 80-81 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου,

- για το φορολογικό έτος 2019 ανήλθε σε συνολικό ποσό 0,00€, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στις σελ. 44-46 και 80 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου και

- για το φορολογικό έτος 2020 ανήλθε σε συνολικό ποσό 350,00€, όπως προκύπτει από την με α/α 2 εγγραφή του πίνακα της σελ. 52 σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις σελ. 51-53 και 80-81 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου

και η οποία υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

● **Προσαύξηση περιουσίας από πρωτογενείς καταθέσεις στην αλλοδαπή**

Ο έλεγχος κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούσε ο αποβιώσας κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη στην αλλοδαπή, προσδιόρισε προσαύξηση της περιουσίας, κατά την παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η οποία:

- για το φορολογικό έτος 2018 ανήλθε σε συνολικό ποσό 102.337,32€, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στις σελ. 40-43 και 80-81 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου,
 - για το φορολογικό έτος 2019 ανήλθε σε συνολικό ποσό 186.619,41€, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στις σελ. 46-50 και 81 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου και
 - για το φορολογικό έτος 2020 ανήλθε σε συνολικό ποσό 186.186,25€, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στις σελ. 54-56 και 81 της από 3/4/2025 έκθεσης ελέγχου
- και η οποία υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

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 δραστηριότητας ή

άσκηση δευτερευόντως (διακοπτόμενα ή παρεπόμενα), δραστηριότητας (επαγγέλματος ή επιχείρησης)], δεν αρκεί για την θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν το φυσικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (ΣτΕ 93/2020, ΣτΕ 321/2020, ΣτΕ 403/2020, ΣτΕ 418/2020, ΣτΕ 1572/2020, ΣτΕ 1242/2021, ΣτΕ 1243/2021, ΣτΕ 2722/2021, ΣτΕ 121/2022, ΣτΕ 2256/2022).

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, στην προκειμένη περίπτωση, αφενός οι διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. τυγχάνουν 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, περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, για την πλήρωση των εκ του νόμου κριτηρίων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ [Κεφ. Γ, Ε.2064/29.10.2023 εγκυκλίου], ήτοι ότι ο αποβιώσας ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθώς, βρισκόταν στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου και συνεπώς είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής για τα κρινόμενα 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 προβαίνει 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, σύμφωνα με διαλαμβανόμενα της με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου, στις 8/10/2024 η ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΑ ΕΦΕΤΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, με το με αρ. πρωτ./7-10-2024 έγγραφο, διαβίβασε στον έλεγχο στοιχεία από την Γενική Διεύθυνση Προστασίας Επισήμων και Ευπαθών Στόχων της Ελληνικής Αστυνομίας, βάσει των οποίων προκύπτει ότι κατά το ελεγχόμενα έτη 2018, 2019 και 2020 για τον αποβιώσαντα,

.....του ΙΩΑΝΝΗ με Α.Φ.Μ. (ημ/νία θανάτου: 14/12/2021), 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 «.....» (πρώην «.....»), ...

Επειδή, στις 28/03/2025, η ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΑ ΕΦΕΤΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, με το με αρ. πρωτ. /28-03-2025 και αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/ 28-03-2025 έγγραφό της, διαβίβασε στον έλεγχο την με αριθμό /2025 Απόφαση του Πρωτοδικείου του Πριγκιπάτου του Μονακό που εκδόθηκε κατόπιν αγωγής της προσφεύγουσας κατά του και η οποία αναγράφει αυτολεξεί: **«μολονότι ο δήλωνε επισήμως ότι κατοικεί στο Μονακό από το 2015, πράγματι διέμενε στην Ελλάδα όπου ασκούσε την επαγγελματική του δραστηριότητα και συμμετείχε στη ζωή της χώρας μέσω της πολιτικής του δέσμευσης. Τα λίγα έγγραφα που υπέβαλε η αιτούσα- πιστοποιητικό υπαγωγής στα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης του Μονακό, πιστοποιητικό εγγραφής στην 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 Μονακό, η, χήρα, δεν προσκόμισε στον έλεγχο καμία έκθεση δικαστικού επιμελητή, μαρτυρίες ή λογαριασμούς ύδρευσης ή ηλεκτρικού ρεύματος που θα μπορούσαν να αποδείξουν ότι ήταν πράγματι παρόντες στην διεύθυνσή τους στη**». Συνεπώς, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του Πρωτοδικείου του Πριγκιπάτου του Μονακό η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι ήταν πράγματι παρούσα στο Πριγκιπάτο.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε στην διάθεση της ανά πάσα στιγμή και συνεχώς την οικία της στην οδό στην, είχε αναπτύξει τους οικογενειακούς της δεσμούς στην Ελλάδα με την οποία επίσης είχε οικονομικούς δεσμούς, καθώς αποτελούσε τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας της, και δεν απέδειξε ότι ήταν πράγματι παρούσα στο Πριγκιπάτο του Μονακό σύμφωνα με όσα αναγράφονται στην με αριθμό /2025 Απόφαση του Πρωτοδικείου του Πριγκιπάτου του Μονακό, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Ν. 4172/2013, τη διάταξη του άρθρου 51 του Α.Κ. και τις σχετικές με αυτές εγκύκλιες διαταγές, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται να συντρέχουν αφενός, το υλικό στοιχείο της πραγματικής εγκατάστασης του προσώπου σε ορισμένο τόπο (στέγαση, φυσική παρουσία κλπ.) και αφετέρου το βουλευτικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης δηλαδή της βούλησης του προσώπου να καταστήσει τον τόπο αυτό ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (οικογενειακών, επαγγελματικών, κοινωνικών επενδυτικών κλπ.), διαπίστωσε ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά της που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά της, όπως ορίζει το άρθρο 3 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η με ημερομηνία 5/5/2025 προσκομισθείσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή βεβαίωση της κας αναφορικά με την παρουσία της προσφεύγουσας στο Πριγκιπάτο, η οποία δεν είχε προσκομισθεί στον έλεγχο, συνιστά απλώς και μόνο ιδιωτικό έγγραφο, το

περιεχόμενο του οποίου επουδενί παράγει απόδειξη των ισχυρισμών που περιλαμβάνονται σε αυτό, πολλώ δε μάλλον ενός ισχυρισμού περί μόνιμης διαμονής της ελεγχόμενης, εν προκειμένω, στο εξωτερικό, από τον οποίον μπορεί να αντληθούν δήθεν έννομες συνέπειες.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το παρελθόν, ήτοι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020 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., ... &/15-11-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020,
- την με αριθ. πρωτ./24-3-2025 ενδικοφανή προσφυγή κατά των με αριθ. &/22-1-2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020

επικαλούμενη ότι κατά τα ανωτέρω έτη, τόσο η ίδια όσο και ο αποβιώσας σύζυγός της, ... του ΙΩΑΝΝΗ με Α.Φ.Μ. (ημ/νία θανάτου: 14/12/2021), δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθότι κατά τα κρίσιμα έτη, είχαν καταστήσει το πριγκιπάτο του Μονακό ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και ήταν ήδη κάτοικοι του κράτους αυτού.

Κατόπιν εξέτασης των ανωτέρω ενδικοφανών προσφυγών εκδόθηκαν οι με αριθ. &/24-5-2024, .../13-05-2025 και/04-07-2025 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, βάσει των οποίων απορρίφθηκαν οι υπό κρίση προσφυγές στο σύνολό τους και κρίθηκε το θέμα της φορολογικής κατοικίας του αποβιώσαντος.

Ως εκ τούτου, ο 2^{ος} και 3^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) 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. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.».

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 3/4/2025 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. Ως εκ τούτου, ο 4^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5^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 καπνόντες 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 3/4/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, η φορολογική κατοικία τόσο της προσφεύγουσας όσο και του αποβιώσαντος, ...του **ΙΩΑΝΝΗ** με **Α.Φ.Μ.** (ημ/νία θανάτου: **14/12/2021**), κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ήταν η Ελλάδα, και ως εκ τούτου ο 5^{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 3/4/2025 έκθεση μερικού ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. / **3-4-2025 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019 και & 2020**, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **7-5-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της του **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ** με **ΑΦΜ** και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι:

Α) της με αριθ. / **3-4-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**,:

Β) της με αριθ. / **3-4-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019 &**

Γ) της με αριθ. / **3-4-2025** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 3-4-2025) Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	35.887,72€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	22.936,94€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	9.986,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.810,82€

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 3-4-2025) Φορ. Έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	67.962,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	43.499,40€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	19.036,58€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.498,19€

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 3-4-2025) Φορ. Έτους 2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	68.726,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	34.363,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.090,02€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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