



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13.5.2026

Αριθμός απόφασης: 2006

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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

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

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14.1.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της υπ' αριθ. /11.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.1.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /11.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 146.985,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 73.492,57 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 31.554,84 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 252.032,55 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 369.407,64 € έναντι του δηλωθέντος 27.218,45 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 11.12.2025 εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΜΕΦ στην οποία αποτυπώνονται τα αποτελέσματα του - διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθ. /12.9.2025 εντολής - ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι διαφορές του φόρου προέκυψαν καθώς ο έλεγχος προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά δαπανών, ύψους 342.189,19 €. Ειδικότερα ο έλεγχος προσδιόρισε α) διαφορά ετήσιας δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας ύψους 30.240,00€, β) διαφορά ετήσιας δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας ύψους 4.520,00 € και γ) δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά ακινήτου ύψους 298.961,00 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ως προς τον καταλογισμό της δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας, αυτή είχε παραχωρηθεί δωρεάν στον γιό του για να το χρησιμοποιεί ως κατοικία. Ο το 2020 υπέβαλε φορολογική δήλωση για το διάστημα από 1/1/2019-31/12/2019 ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και όχι ως κάτοικος εξωτερικού. Αίτηση για να γίνει κάτοικος εξωτερικού υπέβαλε το 2021 και αυτή εγκρίθηκε την 8/12/2021 με αναδρομική ισχύ. Σε κάθε περίπτωση όμως κάθε φυσικό πρόσωπο και ιδίως Έλληνας πολίτης, έχει το δικαίωμα να διατηρεί κατοικία στην Ελλάδα στην οποία διαμένει όταν βρίσκεται στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως εάν (φορολογικά) είναι κάτοικος εξωτερικού. Σε κάθε περίπτωση όμως το συγκεκριμένο ακίνητο δεν βρισκόταν στην κατοχή του - ιδιοκατοίκηση το έτος 2019 και ως εκ τούτου εσφαλμένα του καταλογίστηκε το ποσό των 70.800 € ως τεκμαρτή δαπάνη ιδιοκατοίκησης καθώς και ο αναλογούν φόρος εισοδήματος επί του ποσού αυτού.

2. Ως προς τον καταλογισμό της δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης από ιδιοκατοίκηση για τμήμα του ακινήτου ιδιοκτησίας του επί της οδού, βοηθητικό χώρο εμβαδού 140 τ.μ., ο συγκεκριμένος βοηθητικός χώρος ήταν μισθωμένος στην εταιρία από το έτος 2005 και παραμένει μισθωμένος μέχρι και σήμερα. Μετά την συμπλήρωση της νόμιμης διάρκειας της το 2017 η μίσθωση δεν καταγγέλθηκε από κανένα συμβαλλόμενο μέρος και συνεχίζεται μέχρι και σήμερα με σιωπηρή ανανέωση τραπείσα σε μίσθωση αορίστου χρόνου, σύμφωνα με το άρθρο 611 Α.Κ. έχει δε δηλώσει ως εισόδημα τα μισθώματα του έτους 2019, όπως και όλων των προηγούμενων και επόμενων ετών και έχει φορολογηθεί για αυτά. Επίσης όπως προκύπτει από την ίδια την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου το μίσθωμα έχει δηλωθεί στην Αναλυτική

Κατάσταση Μισθωμάτων- Έντυπο E2. Η μόνη παράλειψη ήταν ότι δεν ανανεώθηκε το μισθωτήριο ηλεκτρονικά, η παράλειψη όμως αυτή δεν είναι αρκετή για να καταστήσει την μίσθωση ανενεργή και αναπόδεικτη, όπως εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος και τούτο διότι η μίσθωση και τα μισθώματα δηλώθηκαν κανονικά στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στο ειδικό έντυπο E2 και φορολογήθηκε γι αυτά. Ομοίως εσφαλμένη είναι και η παρεμπόπτουσα κρίση του ελέγχου περί ακαταλληλότητας του μίσθιου για την χρήση της άσκησης επιχείρησης οικοδομικών επιχειρήσεων διότι δεν έχει συσταθεί περαιτέρω οριζόντια ιδιοκτησία για τον χώρο αυτό. Το γεγονός ότι ένας χώρος δεν αποτελεί νομικά διαιρεμένη ιδιοκτησία δεν συνεπάγεται ότι ο χώρος αυτός δεν αποτελεί μία διακεκριμένη ιδιοκτησία η οποία μπορεί να είναι λειτουργικά ανεξάρτητη και να εξυπηρετήσει μία επαγγελματική δραστηριότητα.

3. Σχετικά με την δαπάνη για την αγορά ακινήτου ύψους 298.961,00 €, εκ των οποίων ποσό 290.000,00 € για καταβληθέν τίμημα και ποσό 8.961,00 € για αναλογούντα ΦΜΑ, το οποίο εκ παραδρομής δεν είχε δηλωθεί στην αρχική δήλωση Φόρου εισοδήματος που υπέβαλε για το έτος 2019 αυτή καλύπτεται από το εισόδημα που απέκτησε στις ΗΠΑ όπου διατηρεί ακίνητη περιουσία και επιχειρηματική δραστηριότητα, αν και τα τελευταία χρόνια διαμένει μόνιμα και είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Ειδικότερα το οικονομικό έτος 2019, το συνολικό του εισόδημα στην Αμερική ανήλθε στο ποσό των 244.629,71 € (\$270.536), ενώ το 2018 το συνολικό του εισόδημα στην Αμερική ανήλθε στο ποσό των 263.179 € (\$291.076), τα οποία νομίμως αποκτηθεί και φορολογηθεί στις Η.Π.Α. κι εκ παραδρομής δεν τα συμπεριέλαβε στις φορολογικές δηλώσεις των ετών 2018 και 2019. Συνεπώς το ποσό της αγοράς καλύφθηκε με εισαγωγή χρημάτων από την Αμερική, όπως προκύπτει και από την κίνηση του το' αριθ. λογαριασμού που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα σε USD, τα οποία στη συνέχεια μετέφερε στον υπ' αριθμόν τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί επίσης στην Εθνική τράπεζα σε €. Εξ αρχής εκδήλωσε την πρόθεση να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση φόρου εισοδήματος για το έτος 2019 και να συμπεριλάβει τόσο την δαπάνη αγοράς του ακινήτου όσο και τα εισοδήματα που απέκτησε στις ΗΠΑ και εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ.2 άρθ. 43Α ΚΦΕ - πεδίο 657 της δήλωσης), τα οποία μεταφέρθηκαν με εισαγωγή συναλλάγματος σε τραπεζικό λογαριασμό δολαρίων που τηρεί στην Ελλάδα. Μάλιστα η σχετική τροποποιητική δήλωση συμπληρώθηκε και πριν την υποβολή της εστάλη στις 10 Οκτωβρίου 2025 στον αρμόδιο ελεγκτή με email για να την ελέγξει, αλλά έλαβε την απάντηση ότι αφού δεν διαθέτει τα αποδεικτικά έγγραφα από την Αμερική νομίμως μεταφρασμένα, τόσο τα έγγραφα αυτά όσο και η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος θα προσκομιστούν μετά την έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων. Όταν στην συνέχεια επιχείρησε να υποβάλει ηλεκτρονικά την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, η δήλωση δεν έγινε δεκτή από την πλατφόρμα του taxis.

4. Από την πρώτη στιγμή που ξεκίνησε η διαδικασία του ελέγχου για την χρήση του 2019 υπέβαλε αίτηση στις αμερικανικές φορολογικές αρχές για να λάβει επίσημα επικυρωμένα αντίγραφα των φορολογικών του δηλώσεων καθώς και βεβαιώσεις για τον φόρο που καταβλήθηκε. Παρά τις προσπάθειες του δεν κατέστη δυνατόν να τα έχει στην διάθεση του ελέγχου μέχρι την ημερομηνία υποβολής των εγγράφων αντιρρήσεων μου επί του προσωρινού σημειώματος του ελέγχου, γεγονός το οποίο γνωστοποίησε στον αρμόδιο ελεγκτή. Πλέον έχει παραλάβει και υποβάλει συνημμένα τα εξής: Α) αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στις ΗΠΑ για το έτος 2019, με επικύρωση Apostille της υπογραφής του υπευθύνου του υπουργείου Εσόδων , μεταφρασμένο στην Ελληνική Γλώσσα από δικηγόρο, Β) αντίγραφο βεβαίωσης της Οικονομικής Υπηρεσίας Εσωτερικού Εισοδήματος Πιστοποίησης Κατοικίας των ΗΠΑ με επικύρωση Apostille της υπογραφής του βεβαιούντος υπαλλήλου του

υπουργείου Εσόδων, μεταφρασμένο στην Ελληνική Γλώσσα από δικηγόρο. Το έγγραφο αυτό έχει εκδοθεί για σκοπούς εφαρμογής της σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

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

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

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2014 με την οποία καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά έγγραφα για την πίστωση φόρου αλλοδαπής:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή.

Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013: «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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 4172/2013:

«1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με είκοσι οκτώ (28) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα πέντε (45) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εβδομήντα επτά (77) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατό σαράντα (140) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με διακόσια ογδόντα (280) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό είκοσι οκτώ (28) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από δύο χιλιάδες οκτακόσια (2.800) ευρώ έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα (4.999) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό πενήντα οκτώ τοις εκατό (58%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας (1) ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περ. α). [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 περ. γ' του ν. 4172/2013:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. [...]

Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4172/2013:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

ε. Δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εφόσον ο φορολογούμενος ή τα εξαρτώμενα μέλη αποκτούν εισόδημα μόνο από τόκους και ακίνητα.

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, «τη σύζυγο του» και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. **Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.**

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.

ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.

γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου

συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο «32», εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32, ή του άρθρου 34.

δδ) Που έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α. [...]

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Η.Π.Α. που κυρώθηκε με το ν. 2548/1953 «Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου.»:

«Άρθρον Ι

Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι:

α) Δια τας Ηνωμένας Πολιτείας, ο **ομοσπονδιακός φόρος** επί του εισοδήματος, περιλαμβανομένων των προσθέτων φόρων (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «φόρος των Ηνωμένων Πολιτειών»).

β) Δια το Βασίλειον της Ελλάδος, ο φόρος επί του εισοδήματος περιλαμβανομένου του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου, ως και του φόρου επιτηδεύματος (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου»).

2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω επιβαλλομένων υπό εκάτερου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της παρούσης συμβάσεως. [...]

Άρθρον VII

Δικαιώματα καταβαλλόμενα δια την χρησιμοποίησιν πνευματικής ιδιοκτησίας, ευρεσιτεχνιών, σχεδίων μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, εμπορικών και βιομηχανικών σημάτων ή άλλης αναλόγου ιδιοκτησίας, ως επίσης δικαιώματα (συμπεριλαμβανομένων των ενοικίων) (εξαιρέσει των εκ κινηματογραφικών ταινιών τοιούτων) δια την χρησιμοποίησιν βιομηχανικού, εμπορικού και επιστημονικού εξοπλισμού, προερχόμενα εκ πηγών ευρισκομένων εντός ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμενα υπό κατοίκου ή εταιρείας του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους μη ασχολουμένων με εμπόριον ή εργασίας εν τω πρώτω Κράτει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θα απαλλάσσονται του φόρου του επιβαλλομένου υπό του πρώτου τούτου Κράτους. [...]

Άρθρον VIII

Κάτοικος ή εταιρεία ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, κτώμενοι εκ πηγών κειμένων εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δικαιώματα εκ της λειτουργίας μεταλλείων, λατομείων ή άλλων φυσικών πόρων, ή ενοίκια εξ ακινήτων, δύναται να εκλέξη δί' οιονδήποτε έτος καθ' ο ταύτα υπόκεινται εις φορολογίαν όπως υποβληθή εις τον φόρον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους βάσει του καθαρού εισοδήματος, ως τούτο καθορίζεται, συμφώνως προς τους Νόμους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, ως αν ο τοιούτος κάτοικος ή εταιρεία διεξήγαν εμπόριον ή εργασίας εντός του τοιούτου ετέρου Κράτους δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως κατά το έτος καθ' ο ταύτα φορολογούνται. [...]

Άρθρον XI

1) Ημερομίσθια, μισθοί και παρεμφερείς αποζημιώσεις ως και συντάξεις καταβαλλόμενοι υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό των υποδιαιρέσεων των εις άτομόν τι δ' υπηρεσίας παρασχεθείσας εις το Κράτος τούτο ή τας υποδιαιρέσεις του, θα απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους.

2) Ιδιωτικάί συντάξεις και ισόβιοι παροχαί προερχόμενοι εκ του εδάφους ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμενοι παρά προσώπου διαμένοντος εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος, θ' απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του πρώτου (1) Συμβαλλομένου Κράτους.

3) Ο όρος "συντάξεις", ως χρησιμοποιείται εν τω άρθρω τούτω υποδηλοί περιοδικάς πληρωμάς γενομένας δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή υπό μορφήν αποζημιώσεως δια σωματικές βλάβας.

4) Ο όρος "ισόβιοι παροχαί", ως χρησιμοποιείται εν τω άρθρω τούτω υποδηλοί ωρισμένον ποσόν πληρωτέον περιοδικώς καθ' ωρισμένα χρονικά διαστήματα εφ' όρου ζωής ή δί' ωρισμένον αριθμόν ετών, συνεπεία αναληφθείσης υποχρεώσεως περί πραγματοποιήσεως των καταβολών τούτων έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτιμήσεως εις χρήμα. [...]

Άρθρον XIV

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας 6 προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτεται εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτη εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου».

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος από το ΚΕΜΕΦ βάσει της υπ' αριθ./12.9.2025 εντολής – ελέγχου κατά τον οποίο διαπιστώθηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών, ύψους 342.189,19 €, η οποία αναλύεται ως εξής: α) διαφορά ετήσιας δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας ύψους 30.240,00€, β) διαφορά ετήσιας δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας ύψους 4.520,00 € και γ) δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά ακινήτου ύψους 298.961,00 €.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν πρέπει του καταλογιστεί δαπάνη τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας, καθώς αυτή είχε παραχωρηθεί δωρεάν στον γιό του για να το χρησιμοποιεί ως κατοικία:

Επειδή αρχικά ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά ετήσιας δαπάνης τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας ύψους 76.800,00 €. Εν συνεχεία, κατόπιν εξέτασης των ισχυρισμών που προέβαλε ο προσφεύγων με το υπ' αριθ./27.11.2025 υπόμνημα επί του

υπ' αριθ. /5.11.2025 Σημειώματος Διαπιστώσεων ο έλεγχος περιόρισε τη δαπάνη στο ποσό των 30.240,00 €, καθώς διαπίστωσε ότι στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, έχει δηλωθεί η δωρεάν παραχώρηση στον υιό του προσφεύγοντος ποσοστού 50% επί του ακινήτου εμβαδού 196 τ.μ..

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι θα πρέπει να απαλλαγεί από το σύνολο της δαπάνη τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας, καθώς αυτή είχε παραχωρηθεί δωρεάν στον υιό του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν πρέπει του καταλογιστεί δαπάνη τεκμηρίων διαβίωσης από ιδιοκατοίκηση για τμήμα του ακινήτου ιδιοκτησίας του επί της οδού βοηθητικό χώρο εμβαδού 140 τ.μ., ο συγκεκριμένος βοηθητικός χώρος ήταν μισθωμένος στην εταιρία από το έτος 2005 και παραμένει μισθωμένος μέχρι και σήμερα:

Επειδή σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα:

Άρθρο 574: Με τη σύμβαση της μίσθωσης πράγματος ο εκμισθωτής έχει υποχρέωση να παραχωρήσει στο μισθωτή τη χρήση του πράγματος για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση και ο μισθωτής να καταβάλει το συμφωνημένο μίσθωμα.

Άρθρο 611: Η μίσθωση που συνομολογήθηκε για ορισμένο χρόνο λογίζεται ότι ανανεώθηκε για αόριστο χρόνο, αν μετά την παρέλευση του χρόνου που συμφωνήθηκε ο μισθωτής εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί το μίσθιο και ο εκμισθωτής το γνωρίζει και δεν εναντιώνεται.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο ισόγειος επαγγελματικός χώρος εμβαδού 140 τ.μ. που βρίσκεται στο επί της οδού αρ. μισθώθηκε στην επιχείρηση ΑΦ, στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, με το από 24.10.2005 συμφωνητικό μίσθωσης και το μηνιαίο μίσθωμα ορίσθηκε στα 250,00 € και δεν προκύπτει η καταγγελία της μίσθωσης από κάποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη.

Επειδή στο Έντυπο Ε2 «Αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας» έχει δηλωθεί το μίσθωμα που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση για τη μίσθωση του ανωτέρω ισόγειου επαγγελματικού χώρου και ο προσφεύγων έχει φορολογηθεί γι' αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και από την καταλογισθείσα δαπάνη τεκμηρίων διαβίωσης από ιδιοκατοίκηση πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των 5.600,00 € καθώς και η προσαύξηση 20% ύψους 1.120,00 €, ήτοι συνολικά 6.720,00 €.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν πρέπει του καταλογιστεί δαπάνη τεκμηρίων για την αγορά ακινήτου ύψους 298.961,00 €, καθώς αυτή καλύπτεται από το εισόδημα που απέκτησε στις ΗΠΑ όπου διατηρεί ακίνητη περιουσία και επιχειρηματική δραστηριότητα:

Επειδή από τον φάκελο της υπόθεσης ως προς την επίμαχη αγορά ακινήτου προκύπτουν τα εξής:

- Ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2019 προέβη στην αγορά ενός αγροτεμάχου επιφανείας 2.970,66 τ.μ. στο Πανόραμα Θεσσαλονίκης με πωλητή τον, ΑΦΜ, αντί τιμήματος 290.000,00 €, για την οποία συντάχθηκε το με αρ. /15.10.2019 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου της συμβολαιογράφου

- Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα Taxisnet στις 8.10.2019 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης η με αρ. /8.10.2109 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου πόσου 8.700,00 € πλέον 3% υπερ Δήμων και κοινοτήτων 261,00 ευρώ, ήτοι συνολικά 8.961,00 €.
- Το ανωτέρω τίμημα των 290.00,00 € σύμφωνα με αρ. /15.10.2019 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου της συμβολαιογράφου συμφωνήθηκε να εμβαστεί σε 3 δόσεις από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Εθνική τράπεζα με IBAN στον λογαριασμό του πωλητή στην με IBAN
- Από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με IBAN που τηρεί ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα διαπιστώθηκε ότι την 15.10.2019 πραγματοποιήθηκαν τρία (3) εμβάσματα ύψους 100.000,00, 100.00,00 και 90.000,00 ήτοι συνολικά 290.000,00 € με αιτιολογία έμβασμα -προϊόν εντολής.
- Ο προσφεύγων δεν δήλωσε το ποσό των 298.961,00 € στον Κωδικό 735 «δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης» της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως όφειλε.

Επειδή ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά το κρινόμενο έτος, όπως και ο ίδιος συνομολογεί στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι απέκτησε εισοδήματα στις ΗΠΑ τα οποία δεν δήλωσε στην αρχική υπ' αριθ. /7.8.2020 δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως όφειλε.

Επειδή στον ηλεκτρονικό φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς έχει αναρτηθεί από τον προσφεύγοντα έντυπο τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην οποία βρίσκεται συμπληρωμένο το ποσό των 244.629,71 € στον κωδικό 657 «εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 αρθρ. 43^Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση». Επίσης ο προσφεύγων ανήρτησε α) Αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στις ΗΠΑ για το έτος 2019, με Apostille, μεταφρασμένο στην Ελληνική Γλώσσα από δικηγόρο και β) αντίγραφο βεβαίωσης της Οικονομικής Υπηρεσίας Εσωτερικού Εισοδήματος Πιστοποίησης Κατοικίας των ΗΠΑ για σκοπούς εφαρμογής της σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ με Apostille μεταφρασμένο στην Ελληνική Γλώσσα από δικηγόρο.

Επειδή κατά την εξέταση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος και καθώς από την υποβληθείσα στις ΗΠΑ δήλωση εισοδήματος (έντυπο 1040) το ποσό των \$252.368 βρίσκεται συμπληρωμένο στη γραμμή άλλο εισόδημα από παράρτημα 1, η Υπηρεσία μας ζήτησε από τον προσφεύγοντα τα παραρτήματα του ως άνω εντύπου.

Επειδή ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο αίτημα της Υπηρεσίας μας απέστειλε τη δήλωση εισοδήματος (έντυπο 1040) που υπέβαλε στις ΗΠΑ κατά το φορολογικό έτος 2019 με τα παραρτήματά της από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2019 απέκτησε τα κάτωθι εισοδήματα:

1. εισοδήματα από μισθούς ύψους \$29323,00,
2. εισοδήματα από μερίσματα ύψους \$546,00,
3. εισοδήματα από συμμετοχή στα κέρδη εταιρειών που συμμετέχει (που λογίζεται ως εισόδημα από μέρισμα σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία) ύψους 39.640,00 €,

4. εισοδήματα από ενοίκια για τις κάτωθι ιδιοκτησίες α), \$172.810,00, β), \$152.473,00, γ), \$166.380,00, δ), \$80413,00, ε), \$158.284,00, ήτοι συνολικά \$730.360,00,

5. εισοδήματα από δικαιώματα (royalties), ύψους \$36.000,00.

Συνεπώς, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2019 απέκτησε στις ΗΠΑ εισοδήματα από τις παραπάνω πηγές συνολικού ποσού \$835.869,00 ή €755.826,92, τα οποία δεν δήλωσε στην Ελλάδα ως όφειλε, σύμφωνα με τις παραπάνω αναφερόμενες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος- Η.Π.Α.. Επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 που ορίζουν ότι τα εισοδήματα αλλοδαπής αναγνωρίζονται μόνο εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν, τα ως άνω εισοδήματα δεν δύναται να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της διαφοράς τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 2...., 3...., 4....,

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 ΑυγΑούστου.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 72 του ν.5104/2024 επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§6 του ν.2717/1999 «Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος».

Επειδή όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η αποδοχή του ισχυρισμού του προσφεύγοντος περί προσμέτρησης των εισοδημάτων που απέκτησε στις ΗΠΑ, συνολικού ποσού 755.826,92 €, προκειμένου να καλυφθεί το τεκμήριο για την αγορά ακινήτου ύψους 298.961,00 € θα οδηγούσε σε μεγαλύτερο ποσό φόρου από αυτό που προέκυψε με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ακόμη κι αν λάβουμε υπόψη τον φόρο που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ, ωστόσο, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην

ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται και η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του προσφεύγοντος προσδιορίζεται ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
Ετήσια δαπάνη βάσει τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας	17.520,00	47.760,00	41.040,00	23.520,00
Ετήσια δαπάνη βάσει τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας	2.037,00	2.037,00	2.037,00	-
Ετήσια δαπάνη βάσει τεκμηρίων διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας	1.340,00	5.860,00	5.860,00	4.520,00
Ετήσια δαπάνη βάσει τεκμηρίων διαβίωσης με βάση τα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητα	8.900,00	8.900,00	8.900,00	-
Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	2.500,00	2.500,00	2.500,00	-
Σύνολο αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών (άρθρου 31 Ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε.) μετά τη μείωση	32.297,00	67.057,00	60.337,00	28.040,00
Πλέον Από την δαπάνη που καταβάλατε - για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά		298.961,00	298.961,00	298.961,00
Πλέον Από την δαπάνη που καταβάλατε - βάσει τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	3.389,64	3.389,64	3.389,64	-
Σύνολο δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (άρθρου 32 Ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε.)		0	0	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ (ΑΡΘΡΟ 31 & 32 ΤΟΥ Ν4172/2013 – Κ.Φ.Ε.)	35.686,64	369.407,64	362.687,64	327.001,00
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ				
Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρο 43 ^Α Ν.4172/2013/Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση (ΚΩΔ 657 – 658)				
Ανάληψη κεφαλαίου	18.000,00	-	-	-18.000,00
Συνολικό ποσό εισοδημάτων που μειώνουν την ετήσια δαπάνη	18.000,00			-
ΑΚΑΛΥΠΤΕΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ) ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ – Α)	17.686,64	369.407,64	362.687,64	-
Μείον Συνολικό εισόδημα Υπόχρεου – Συζύγου (Β)				
	27.218,45	27.218,45	27.218,45	-
ΔΙΑΦΟΡΑ (Β) - (Α)	9.531,81	-	-335.469,19	
		342.189,19		
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	-	342.189,19	335.469,19	

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14.1.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./11.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο του υπόχρεου	27.218,45	369.407,64	362.687,64	335.469,19
εισόδημα της συζύγου	2.929,02	2.929,02	2.929,02	

Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00	
	Χρεωστικό ποσό	7.121,63	154.106,77	151.082,77	143.961,14
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		93,60	93,60	93,60	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		18,72	18,72	18,72	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/22			73.492,57	71.980,57	71.980,57
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		536,92	32.091,76	31.789,36	31.252,44
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Τέλος επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος άρθρου 5Α Ν.4172/2013		0,00	0,00	0,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		0,00	0,00	0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.770,87	259.803,42	254.965,02	247.194,15
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(Ως η υπ' αριθ./11.12.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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