



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/06/2026

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2500

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

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 (ΦΕΚ Α' 58), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ»,

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις 28-12-2025, 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' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 47.124,98 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 23.562,49 ευρώ, πλέον ειδικής εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.469,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **78.157,22 ευρώ**. (εκ παραδρομής αναγράφηκε στην πράξη ποσό 78.457,22).

Από στοιχεία διασταυρώσεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προέκυψε ότι ο προσφεύγων αγόρασε ακίνητα στην Ελλάδα, υποβάλλοντας τις με αρ..... και με αρ δηλώσεις ΦΜΑ, ενώ δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2019, για να δηλώσει τις αγορές αυτές καθώς και εισοδήματα τα οποία θα τις δικαιολογούσαν. Από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε η με αρ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος αποκλειστικά για τη διερεύνηση της συγκεκριμένης παράλειψης.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα αρχεία του πληροφοριακού συστήματος taxis, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν έχει δηλωθεί ως κάτοικος εξωτερικού και δεν έχει φορολογικό εκπρόσωπο. Δηλώνει ως διεύθυνση κατοικίας : οδό και είναι κάτοχος του υπ' αριθμόν Ελβετικού διαβατηρίου, ισχύον έως την 29-6-2020, το οποίο δεν φαίνεται να έχει ανανεωθεί. Στα προαναφερόμενα συμβόλαια αγοραπωλησίας ο προσφεύγων αναφέρεται ως κάτοικος, δηλαδή σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία, ο προσφεύγων φαίνεται κατά το υπό κρίση έτος 2019 να είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και συνεπώς είχε την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα του στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου είχε την υποχρέωση να δηλώσει το καταβληθέν τίμημα και για την απόκτηση των δυο ακινήτων στην Ελλάδα εντός της χρήσης 2019. Ωστόσο δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ώστε να συμπεριλάβει στον κωδικό 735 «Δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβηση» τη συνολική δαπάνη που κατέβαλε για τις αγορές των ακινήτων, η οποία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των **112.430.52 €**. Από το πληροφοριακό σύστημα taxis διαπιστώθηκε ότι αποδίδει Ε.Ν.Φ.Ι.Α (Ν 4223/2013) από την απόκτηση των ακινήτων και έπειτα για τις χρήσεις από 2020 έως 2025.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, στις 23/11/2025 με αριθμό καταχώρισης, το με αρ. σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και ο προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην προθεσμία εντός είκοσι (20) ημερών και δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις- αντιρρήσεις του, ως προς τις πιο πάνω διαπιστώσεις ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι, λόγω της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 και τη μη αποτύπωση των αγορών-αποκτήσεων ακινήτων σ' αυτή, προκύπτει φόρος για καταβολή από τεκμαρτό εισόδημα. Το εισόδημα αυτό καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα με την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς ως φορολογικός

κάτοικος Ελλάδας του οποίου το δηλωθέν εισόδημα υπολείπεται του τεκμαρτού εισοδήματος απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να φορολογηθεί για την απόκτηση των ως άνω ακινήτων βάσει του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013, ήτοι να φορολογηθεί με εναλλακτική ελάχιστη φορολογία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

- Τυχάνει συνταξιούχος, με διπλή υπηκοότητα (Ισραηλινή και Ελβετική), κάτοχος του υπ' αρ. Ισραηλινού Διαβατηρίου και του υπ' αρ. Δελτίου Ισραηλινής Ταυτότητας, εκδοθέντος από το Ισραηλινό Υπουργείο Εσωτερικών. Είναι - και ανέκαθεν υπήρξε - κάτοικος Ιερουσαλήμ Ισραήλ, και πραγματικά και φορολογικά, επισκέπτεται όμως συχνά την Ελλάδα για τις διακοπές του. Στην Ελλάδα δεν έχει καμία απολύτως οικονομική δραστηριότητα.
- Απέκτησε ελληνικό ΑΦΜ δηλώνοντας, εσφαλμένως και κατά πλάνη περί τα πράγματα διεύθυνση κατοικίας στην ημεδαπή, αντί της μόνιμης κατοικίας του στο Ισραήλ (Ιερουσαλήμ), όπου ανέκαθεν και μέχρι σήμερα κατοικεί. Κατά τη συμπλήρωση της «Διεύθυνσης Κατοικίας», στη σχετική φόρμα Μ1 της Δ.Ο.Υ. και μη γνωρίζοντας ο ίδιος ελληνικά, ζήτησε να του το μεταφράσουν και τον ρώτησαν «πού μένεις;». Και εκεί όπου θα έπρεπε επί το ορθόν να είχε συμπληρώσει τη διεύθυνση του στην, συμπλήρωσε λόγω πλάνης την διεύθυνση του ξενοδοχείου στο οποίο διέμενε προσωρινώς φυσικά το διάστημα εκείνο στο Ηράκλειο της Κρήτης. Πρόκειται για ξενοδοχείο που εξακολουθεί να υφίσταται στο κέντρο του Ηρακλείου και φυσικά δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη φορολογική κατοικία οιοδήποτε προσώπου. Δεν κατανόησε ότι η σχετική αίτηση ρωτούσε περί της ΜΟΝΙΜΗΣ κατοικίας του και όχι περί της ΔΙΑΜΟΝΗΣ του την στιγμή εκείνη, την οποία και δήλωσε. Η πλάνη του μάλιστα αυτή συνεχίστηκε κατά την αγορά των εν θέματι ακινήτων, το 2019, όπου φέρεται ότι δήλωσε ως κατοικία άλλη διεύθυνση, ήτοι παραθεριστική κατοικία στην
- Ο μόνος λόγος για τον οποίο απέκτησε Ελληνικό Α.Φ.Μ., ήταν η επιθυμία του να αποκτήσει ακίνητο στην Ελλάδα. Ούτε έχει, ούτε είχε ποτέ την παραμικρή επαγγελματική δραστηριότητα ή εισόδημα οιοδήποτε είδους στην Ελλάδα, εξ ου και η εδραία πεποίθηση του ήταν ότι δεν είναι υπόχρεος σε φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Η εδραία του αυτή πεποίθηση αποδεικνύεται από το γεγονός ότι ουδέποτε, από το 2002 που έχει αποκτηθεί το εν λόγω Α.Φ.Μ, ως και σήμερα δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος στις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές, ενώ αντίθετα, είναι συνεπής στις υποχρεώσεις του όσον αφορά τον φόρο των ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) που έχει αποκτήσει.
- Η φορολόγησή του, στην Ελλάδα, για τα ποσά εισοδημάτων που προέκυψαν αμιγώς από τεκμήρια λόγω δαπανών δεν είναι νόμιμη, αφού υπό την ιδιότητά του ως μόνιμος κάτοικος εξωτερικού και φορολογικός κάτοικος Ισραήλ εμπίπτει στην διάταξη του άρθρου 33 ΚΦΕ με συνέπεια να μην μπορούν εφαρμοστούν, στην περίπτωση του οι διατάξεις του άρθρου 32 ΚΦΕ και εν γένει οι διατάξεις περί ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης και περί δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.
- Το άθροισμα των ποσών φόρου, προστίμου και εισφορών (47.124,98 € + 23.562,49 € + 7.469,75 €) στην προσβαλλόμενη πράξη ανέρχεται συνολικά σε 78.157,22 € και όχι σε 78.457,22 €, όπως εκ προφανούς υπολογιστικής παραδρομής της καθ' ής προέκυψε και του επιβλήθηκε και πρέπει ανεξαρτήτως του βασίμου των λοιπών λόγων να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη επί το ορθόν και να του πιστωθεί η διαφορά ύψους 300 €.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ισραήλ, ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται τα κάτωθι:

Α) Το υπ' αρ. Δελτίο Ισραηλινής Ταυτότητας, εκδοθέντος από το Ισραηλινό Υπουργείο Εσωτερικών την [προσκομίζεται με επικυρωμένη μετάφραση αυτού κατά τα ουσιώδη στοιχεία του].

Β) Το υπ' αρ. Ισραηλινό Διαβατήριό του, εκδοθέν από το Κράτος του Ισραήλ στις [προσκομίζεται απόσπασμα αυτού με επικυρωμένη μετάφραση αυτού κατά τα ουσιώδη στοιχεία του].

Γ) Το με αρ από Πιστοποιητικό του Υπουργείου Εσωτερικών του Ισραήλ, [προσκομίζεται στην Εβραϊκή γλώσσα, με επίσημη μετάφραση αυτού στην Αγγλική Γλώσσα από Συμβολαιογράφο Ισραήλ και εν συνεχεία από την Αγγλική στην Ελληνική με επικύρωση από Δικηγόρο και με τη σφραγίδα APOSTILLE].

Δ) Το από ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ του Υπουργείου Οικονομικών του Ισραήλ με επικυρωμένη μετάφραση αυτού και με τη σφραγίδα APOSTILLE, το οποίο βεβαιώνει ότι για το φορολογικό έτος 2019 είναι κάτοικος Ισραήλ και, ως εκ τούτου, υπόκειται σε φόρο στο Ισραήλ υπό την έννοια της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του Ισραήλ και της Ελλάδος (id elenxis).

Ε) Λογαριασμούς Κοινής Ωφέλειας (Υδρευσης, Ηλ. Ρεύματος, Κινητής Τηλεφωνίας) που αποδεικνύουν ότι και σήμερα έχει την μόνιμη κατοικία του στο Ισραήλ.

ΣΤ) Το από Πιστοποιητικό του Υπ. Εσωτερικών του Ισραήλ, που πιστοποιεί την σημερινή διεύθυνση κατοικίας, αλλά και όλες τις προηγούμενες διευθύνσεις του διαμονής στο Ισραήλ από το έτος 1986 και εντεύθεν, με τις ημερομηνίες μετακόμισης σε έκαστη .

Ζ) Την από Βεβαίωση του Συστήματος Υγειονομικής Ασφάλισης του Ισραήλ περί της Διάρκειας της Υγειονομικής του Ασφάλισης στο Ισραήλ, με το οποίο πιστοποιείται ότι είναι ασφαλισμένος στο Ισραήλ έναντι κινδύνων Υγείας με δύο ασφαλιστικά προγράμματα από τις 2.1.2012 έως και σήμερα.

Η) Την από Βεβαίωση της Ιδιωτικής Ασφαλιστικής Εταιρείας ότι είναι και ιδιωτικά ασφαλισμένος έναντι κινδύνων υγείας στο Ισραήλ από τις 1.3.2015 έως και σήμερα.

Θ) Κάρτα Υπερήλικα Πολίτη του Ισραήλ, που εκδόθηκε στο όνομά του για απαλλαγή από τα τέλη και την αναμονή στις Δημόσιες Υπηρεσίες.

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, στο άρθρο 4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή

οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. 2. 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, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1260/19-12-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας: «2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος / τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική / δημόσια / άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης / φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, ...

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.).

Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1) / β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή

δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1) / β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος,....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/06-12-2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε: «1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο ΜΟ) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.....

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

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

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον

δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή: - στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης, - στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή, - στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

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

Επειδή, στην Ε.2064/2023 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα» αναφέρονται τα εξής:

« Α. Προσδιορισμός της έννοιας «φορολογική κατοικία»

1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου).

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των ως άνω παραγράφων του άρθρου 4 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 4646/2019 (Α' 201), αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και, όσον αφορά την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4 ΚΦΕ, τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του 6 εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017, στο εξής: Πρότυπη Σύμβαση).

3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι. Οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και

πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους.

Β. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του. ...

5. Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ΚΦΕ διευκρινίζονται τα κάτωθι:

5.1 Ο όρος «μόνιμη κατοικία» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του». Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας.

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

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

7 Επιπλέον, και ακολουθώντας τις παρ. 17 και 18 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, προκειμένου να διαπιστωθεί η συνήθης διαμονή του

φυσικού προσώπου, θα πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο η διαμονή του στη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, αλλά και η τυχόν διαμονή του σε οποιοδήποτε άλλο μέρος της χώρας και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Επιπρόσθετα, και σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο δεν έχει μόνιμη ή κύρια κατοικία διαθέσιμη αλλά π.χ. διαμένει διαδοχικά σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι επιμέρους επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να αξιολογηθούν οι λόγοι για τις εν λόγω επισκέψεις. 5.4 Ο όρος «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς. 5.4.1. Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές, κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ. 5.4.2. Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ. 5.4.3. Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣΤΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣΤΕ 1445/2016 σκέψη 8). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

Δ. Λοιπά ζητήματα.....

9. Σε περίπτωση φυσικού προσώπου, το οποίο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση το άρθρο 4 του ΚΦΕ, και προσκομίζει βεβαίωση από αλλοδαπή φορολογική αρχή κράτους με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε. ότι έχει εγγραφεί ως φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους, τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο φορολογούμενος δύναται, πέραν των ενδίκων βοηθημάτων που προβλέπονται, να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ αίτημα για υπαγωγή στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, υπό τους όρους της ΣΑΔΦΕ και συμφώνως προς τα οριζόμενα στην Απόφαση 1226/2020 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος» (Β' 4504). Διαζευκτικά, το φυσικό πρόσωπο, στην ανωτέρω περίπτωση, δύναται να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ την ένσταση του άρθρου 23 του Ν. 4714/2020, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852

του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών. 10.

12. Επισημαίνεται ότι, για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας το επόμενο από την αναχώρηση έτος εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα έτη, ακολουθείται η διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.....».

Επειδή, με την απόφαση **ΣΤΕ 1445/2016** κρίθηκαν τα ακόλουθα: «... Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διαμονή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων, . Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του ... Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ 1948/1956, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3973/2005, ΣΤΕ 1113/2008, ΣΤΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.....Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της, ...».

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε το από **12.11.2019** πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών του Ισραήλ, νομίμως επικυρωμένο και φέρον τη σφραγίδα **APOSTILLE**, με το οποίο βεβαιώνεται ότι κατά το φορολογικό έτος **2019** ήταν φορολογικός κάτοικος Ισραήλ και υπαγόταν σε φορολογία εκεί για το παγκόσμιο εισόδημά του, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ισραήλ. Το ως άνω πιστοποιητικό αποτελεί κατ' αρχάς απόδειξη της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος για το οικείο έτος.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο προσφεύγων προσκόμισε σειρά συμπληρωματικών αποδεικτικών στοιχείων (πιστοποιητικά κατοικίας από το Υπουργείο Εσωτερικών Ισραήλ, λογαριασμούς κοινής ωφέλειας, στοιχεία κοινωνικής ασφάλισης και υγειονομικής κάλυψης, στοιχεία διοικητικής ένταξης), από τα οποία προκύπτει η σταθερή και διαρκής εγκατάστασή του στο Ισραήλ ήδη προ του 2019 και καθ' όλη τη διάρκεια αυτού.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του προσφεύγοντος κατά το κρίσιμο έτος 2019 βρισκόταν στο Ισραήλ.

Επειδή, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων διατηρούσε στην Ελλάδα μόνιμη κατοικία ή συνήθη διαμονή, ούτε ότι πληρούσε την προϋπόθεση της παρουσίας άνω των 183 ημερών, ώστε να θεμελιώνεται φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.

Επομένως ο προσφεύγων απέδειξε ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 ήταν φορολογικός κάτοικος Ισραήλ και προς τούτο ο σχετικός ισχυρισμός του γίνεται αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων αγόρασε ακίνητα στην Ελλάδα, υποβάλλοντας τις με αρ..... και με αρ δηλώσεις ΦΜΑ, χωρίς να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2019, για να δηλώσει τις αγορές αυτές.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά 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....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, 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 στις διατάξεις του Άρθρου 33 "Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών" του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:.....η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα».

Δηλαδή τα τεκμήρια απόκτησης εφαρμόζονται στους κατοίκους εξωτερικού μόνο με την προϋπόθεση ότι έχουν εισόδημα στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 του ν. 4172/2013, υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα έχουν τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα από πηγές Ελλάδας.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερόμενο άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 4172/2013, οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (τεκμήρια διαβίωσης) των άρθρων 30 έως 33 του ίδιου νόμου δεν εφαρμόζονται σε φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων:

- είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής,
- προέβη στην αγορά ακινήτου εντός της ελληνικής επικράτειας,
- δεν απέκτησε κανένα πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα κατά το επίμαχο φορολογικό έτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αγορά ακινήτου συνιστά μεν γεγονός που δηλώνεται στο έντυπο Ε9 και υπάγεται σε φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), πλην όμως δεν συνιστά εισόδημα, ούτε πραγματικό ούτε τεκμαρτό, ικανό να γεννήσει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ελλείψει πραγματικού εισοδήματος.

Επειδή, συνεπώς, εφόσον δεν υφίσταται πραγματικό εισόδημα από πηγές Ελλάδας, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 για την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, πρέπει να γίνει αποδεκτή. Προς τούτο παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **ακύρωση**:

της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	47.124,98 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	23.562,49 €	0,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.469,75 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	78.157,22 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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