



Αθήνα, 11-6-2026

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2507

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το με αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα και τα με αρ. πρωτ. συμπληρωματικά έγγραφα του προσφεύγοντος.

8. Την με αρ. Απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ, πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 63.485,71€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 31.742,86€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 14.665,29€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **109.893,86€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρων/προστίμων προσδιορίσθηκαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου από το 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 για τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και ΚΦΔ (ν. 5104/2024), η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. εγγράφου από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχου (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) για τον έλεγχο περιπτώσεων μη συμμορφούμενων φορολογουμένων για **αδήλωτες αγοραπωλησίες ακινήτων κατά το φορολογικό έτος 2019**. Ειδικότερα για τον προσφεύγοντα, προέκυψε ότι κατά το φορολογικό έτος 2019, προέβη σε αγοραπωλησία ακινήτου και συγκεκριμένα στις 10-04-2019 συνετάγη συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών της συμβολαιογράφου με έδρα το, με αγοραστή τον προσφεύγοντα και πωλήτρια την κα έναντι συνολικού τιμήματος **160.000,00 ευρώ**. Πρόκειται για αγορά διαμερίσματος 146,50 τ.μ 4^{ου} ορόφου στη συμβολή των οδών και υπόγεια αποθήκη 26 τ.μ.. Το συνολικό τίμημα του ακίνητου ανέρχεται σε 160.000,00 ευρώ και η συνολική αντικειμενική αξία σε 151.523,08 ευρώ.

Για την αγορά αυτή υπεβλήθησαν οι με αριθμ..... δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) στην πρώην Δ.Ο.Υ ΙΒ' Αθηνών όπου καταλογίστηκε φόρος μεταβίβασης ύψους 4.944,00 ευρώ ο οποίος υπολογίστηκε στο ποσό του τιμήματος της εν λόγω αγοραπωλησίας ήτοι στο ποσό των 160.000.00 ευρώ, ο οποίος και εξοφλήθηκε ($160.000 \times 3\% = 4.800,00\text{€}$ πλέον δημοτικός φόρος 3% 144,00€ συνολικό ποσό φόρου 4.944,00€).

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2019 δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως υπόχρεος, καθότι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας στην οποία να συμπεριλάβει **στον οικείο κωδ. 735 το συνολικό τίμημα της αγοράς του εν λόγω ακινήτου**. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν πιστώσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την πηγή προέλευσης αυτών, ήτοι συνολικό ποσό πιστώσεων ύψους 192.380,84€ (πιστώσεις 192.525,00€ πλέον χρεωστικών τόκων ύψους 144,16€) τα οποία κρίθηκαν ως **εισόδημα αγνώστου πηγής** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 αρθ. 21 του ΚΦΕ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα κατά το έτος 2019 του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Χρήση	Ποσά	Φορολογητέο Εισόδημα Υπόχρεου						
		Από Μισθωτή εργασία	Εισόδημα βάσει αρθρ.30 παρ.1 Ν.4172/13 εναλλακτ. τρόπος φορολ	Από μερίσματα τόκους, δικαιώματα	Από επιχ. δραστ. άρθρ.21 παρ.1 Ν4172/13	Από επιχ. δραστ. άρθρ. 21 παρ.4 Ν. 4172/13	Από ακίνητη περ.	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
2019	Δήλωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Ελέγχου	0,00	164.800,00	0,17	0,00	192.380,84 €	0,00	192.381,01
	Διαφορά	0,00	-164.800,00	-0,17	0,00	-192.380,98 €	0,00	-192.381,01

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

1. Προσκομίζει εμβάσματα στον τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε στην Τράπεζα Κύπρου και δυνάμει αυτών δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης των ποσών αυτών για την αγορά του υπό κρίση διαμερίσματος για πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.
2. Δηλώνει ότι η μόνιμη φορολογική του κατοικία βρίσκεται στην Λευκωσία της Κύπρου και όλα τα εισοδήματά του, συμπεριλαμβανομένων και των επίδικων εμβασμάτων για την ολοκλήρωση της αγοραπωλησίας, έχουν ήδη φορολογηθεί στην Κύπρο.
3. Καλή πίστη και εύλογη πεποίθηση ότι, ως κάτοικος εξωτερικού, δεν ήταν υποχρεωμένος σε περαιτέρω φόρους ή τέλη. Αρχή της προστατευμένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των **αρθ. 3 και 4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)** όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 ορίζεται:

Άρθρο 3

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.

Άρθρο 4

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣΤΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

3. Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να ενημερώνουν ότι η πράξη τους προσβάλλεται μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.»

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1201/06-12-2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 Μ0) 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).

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα,

εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, 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. ΣΤΕ1948/1956, 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 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 (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν των δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣΤΕ 2105/2018).

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

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) Αντικείμενο

Αντικείμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα.

Β) Περιεχόμενο

Με την εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, σχετικά με την φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Επιπλέον, αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 του Προτύπου της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017).

Γ) Πεδίο Εφαρμογής

Η παρούσα αφορά φυσικά πρόσωπα, φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος και αλλοδαπής.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Προσδιορισμός της έννοιας «φορολογική κατοικία»

1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει

στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου).

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

3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι. Οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους.

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

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

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 ορίζεται ότι το προξενικό και διπλωματικό προσωπικό και κάθε άλλος δημόσιος λειτουργός συναφούς καθεστώτος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

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

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

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

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

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

Επιπλέον, και ακολουθώντας τις παρ. 17 και 18 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, προκειμένου να διαπιστωθεί η συνήθης διαμονή του φυσικού προσώπου, θα πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο η διαμονή του στη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, αλλά και η τυχόν διαμονή του σε οποιοδήποτε άλλο μέρος της χώρας και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Επιπρόσθετα, και σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο δεν έχει μόνιμη ή κύρια κατοικία διαθέσιμη αλλά π.χ. διαμένει διαδοχικά σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι επιμέρους επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να αξιολογηθούν οι λόγοι για τις εν λόγω επισκέψεις.

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

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

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

5.4.5. Επομένως, η απόκτηση, η ύπαρξη ή η διατήρηση απλώς και μόνο μίας ιδιότητας στην ημεδαπή (ιδιότητα εκτελεστικού ή μη μέλους Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή προσωπικής εταιρείας ή η συμμετοχή στη διοίκηση ή στη διαχείριση νομικής οντότητας) ή η μεμονωμένη άσκηση μίας δραστηριότητας στην ημεδαπή [(άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκμετάλλευσης ακινήτων ή αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση δευτερευόντως (διακοπτόμενα ή παρεπόμενα), δραστηριότητας (επαγγέλματος ή επιχείρησης)], δεν αρκεί για την θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν το φυσικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (ΣΤΕ 93/2020, ΣΤΕ 321/2020, ΣΤΕ 403/2020, ΣΤΕ 418/2020, ΣΤΕ 1572/2020, ΣΤΕ 1242/2021, ΣΤΕ 1243/2021, ΣΤΕ 2722/2021, ΣΤΕ 121/2022, ΣΤΕ 2256/2022).

6. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα κριτήρια της περίπτωσης β της παρ. 1, θα εξετάζεται εάν πληρούνται, προκειμένου να θεωρηθεί ένα φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, χωρίς να εξετάζεται προηγουμένως η συνδρομή ενός εκ των κριτηρίων της περίπτωσης α.

Ειδικότερα, οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής καταλαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που υπηρετούν στην αλλοδαπή και συνεχίζουν να έχουν στην Ελλάδα τη φορολογική τους κατοικία, παρά το γεγονός ότι δεν διαμένουν στην Ελλάδα, ακριβώς λόγω της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι προξενικοί, διπλωματικοί ή δημόσιοι λειτουργοί παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιοι υπάλληλοι που έχουν την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

Γ. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ

7. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται, ρητά, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1, ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι η συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος φυσικής παρουσίας άνω των 183 ημερών που συνεπάγεται την απόκτηση φορολογικής κατοικίας στην ημεδαπή δεν καταλαμβάνει τα φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση ότι η παραμονή τους δεν υπερβαίνει το χρονικό διάστημα των 365 ημερών. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 4 μπορεί να συντρέχουν ταυτόχρονα στο ίδιο πρόσωπο τουριστικοί, ιατρικοί, θεραπευτικοί ή παρόμοιοι ιδιωτικοί σκοποί. Στην περίπτωση αυτή όλα τα διαστήματα τα οποία αφορούν αυτούς τους σκοπούς δεν προσμετρώνται κατά τον υπολογισμό των ημερών παραμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και μόνο εφόσον (μετά την αφαίρεση των παραπάνω διαστημάτων) το εναπομένον διάστημα υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ωστόσο, σε περίπτωση που η παραμονή του φυσικού προσώπου για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς υπερβαίνει τις 365 ημέρες συμπεριλαμβανομένων και των σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό θα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.

8. Επισημαίνεται ότι, καθώς το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται σε ετήσια βάση, το φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, που μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, σε κάθε περίπτωση, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το έτος εκείνο στο οποίο συμπληρώνεται το χρονικό διάστημα των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά.

Στην περίπτωση που η περίοδος των 183 ημερών συμπληρώνεται στο επόμενο από το έτος άφιξης στην Ελλάδα φορολογικό έτος, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υποβάλει δήλωση για το έτος που συμπληρώνονται οι 183 ημέρες σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως εάν παρέμεινε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών και κατά το έτος αυτό. Για το έτος άφιξης, υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον έχει σχετική υποχρέωση, ως κάτοικος αλλοδαπής.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο αναχωρεί στο επόμενο έτος από αυτό που εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, και για το έτος αυτό αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, εφόσον βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά, το οποίο συμπληρώνεται εντός του έτους αναχώρησης, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν μπορεί να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία για το έτος αυτό.

Δ. Λοιπά ζητήματα

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

οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών.

10. Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον ΚΦΕ και τους κανόνες των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου («Σ.Α.Δ.Φ.»), και αντιμετώπιση ζητημάτων διασυννοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19, έχουν δοθεί με τις Ε.2113/2020 και Ε.2130/2021 εγκυκλίους.

11. Για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 ΚΦΕ, σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, απαιτείται σε κάθε περίπτωση τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΦΕ).

Άλλωστε, για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου, με βάση τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1445/2016, ΣτΕ 2105/2018, ΣτΕ 93/2020), η Φορολογική Αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της.

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

13. Δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου.

Ε. Παραδείγματα προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας

14. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε ορισμένα ενδεικτικά παραδείγματα σχετικά με την εφαρμογή των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ:

14.1 Φυσικό πρόσωπο, άγαμος, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και συμμετέχει σε ένα πολιτιστικό σύλλογο, επεκτείνει την επιχειρηματική του δραστηριότητα στην αλλοδαπή (άσκηση δραστηριότητας δευτερευόντως), και διαμένει εξίσου στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 4, γιατί διατηρεί οικονομικούς και προσωπικούς δεσμούς στην Ελλάδα, ήτοι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων βρίσκεται στην Ελλάδα (κύρια οικονομική δραστηριότητα και κοινωνικοί δεσμοί).

14.2 Φυσικό πρόσωπο, δημόσιος υπάλληλος με ελληνική ιθαγένεια, υπηρετεί στην αλλοδαπή όπου και διαμένει μαζί με την οικογένειά του, διατηρώντας ωστόσο δευτερεύοντες οικογενειακούς και κοινωνικούς δεσμούς στην αλλοδαπή. Ο φορολογούμενος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, βάσει των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 4.

14.3 Φυσικό πρόσωπο, άγαμος, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, προσλαμβάνεται σε ελληνική εταιρεία ως μισθωτός, με συμβόλαιο διετές, και βρίσκεται στην Ελλάδα για πάνω από 183 ημέρες, από 01/11/2023.

Ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα πάνω από 183 ημέρες, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 αλλά και βάσει των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 4 (μόνιμη και κύρια κατοικία στην Ελλάδα, συνήθης διαμονή στην Ελλάδα αλλά και κέντρο ζωτικών συμφερόντων - οικονομικοί δεσμοί στην

Ελλάδα). Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει υποχρέωση δήλωσης στην Ελλάδα του παγκόσμιου εισοδήματος του που αποκτά από 01/01/2024 και μετά.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του αρθ. 30, 31, 32, 33 και 34 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας

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..

Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

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 [..]

[..]θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Η παρούσα περίπτωση δεν εφαρμόζεται στα εξαρτώμενα τέκνα της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 11 που αποκτούν εισόδημα και έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

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

Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται: α) .. 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.

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

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).

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 σύζυγό 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 απόκτησή του στην αλλοδαπή.

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

αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους. [...]

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.[...]

Επειδή στις διατάξεις του αρθ. 21 παρ. 4 και αρθ. 29 παρ. 4 του ΚΦΕ ορίζεται:

«Άρθρο 21

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.

Άρθρο 29

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

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).».

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις/ καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατι ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου

ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν-4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα ΔΙ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατι επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν-2238/1994 ή του ν-4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν-4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατι αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από την υπ' αρ. ΣΤΕ 884/2016 (τμ. Β' επταμελές):

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης Β. ...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) -Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

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

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν*

ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του αρθ. 72 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου που απεστάλη από Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελλάδας μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ. (Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είναι δικαιούχος όπως προαναφέρθηκε των κάτωθι λογαριασμών:

- Τραπεζικό Ίδρυμα αριθμός Τραπεζικού Λογαριασμού με ημερομηνία ανοίγματος και
- Τραπεζικό Ίδρυμα αριθμός Τραπεζικού Λογαριασμού με ημερομηνία ανοίγματος

Από τις αναλυτικές κινήσεις των ανωτέρω λογαριασμών διαπιστώθηκαν πιστώσεις ύψους **192.525,00 €** και χρεώσεων ύψους **144,16€** όπως απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί: Για τις ανωτέρω πιστώσεις δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τον προσφεύγοντα για την πηγή προέλευσης τους, αν έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί νόμιμα και συνεπώς το ποσό ύψους **192.380,84€** κρίθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα αγνώστου πηγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά το φορολογικό έτος 2019 στην οποία όφειλε να συμπεριλάβει, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας το εν λόγω έτος, στον οικείο κωδ. 735 το ποσό των **160.000,00 ευρώ πλέον ποσό ΦΜΑ 4.800,00€, το οποίο αντιστοιχεί στο τίμημα αγοράς ενός ακινήτου στο και συγκεκριμένα ενός διαμερίσματος 146,50 τ.μ 4^{ου} ορόφου στη συμβολή των οδών υπόγειας αποθήκης 14 τ.μ και υπόγεια αποθήκη 26 τ.μ.. δυνάμει του από συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών της συμβολαιογράφου Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω δαπάνη αγοράς ακινήτου προσδιόρισε το εισόδημα του φορολογικού έτους 2019 με βάση τις διατάξεις του αρθ. 30 του ΚΦΕ, ήτοι προσδιορίστηκε τεκμαρτό εισόδημα ύψους **167.800,00€**. Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου**

συντάχθηκε το με αρ. σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου με τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019, στο οποίο ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή καθώς και με το με αρ. πρωτ. συμπληρωματικό του υπόμνημα ενώπιον της Υπηρεσίας μας, επικαλείται ότι κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και συγκεκριμένα ότι η μόνιμη φορολογική του κατοικία βρίσκεται στην Λευκωσία της Κύπρου, ότι ήταν μέτοχος και διευθυντής κυπριακής εταιρείας και όλα τα εισοδήματά του, συμπεριλαμβανομένων και των υπό κρίση εμβασμάτων για την ολοκλήρωση της εν λόγω αγοραπωλησίας, έχουν ήδη φορολογηθεί στην Κύπρο. Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκομίζει:

-πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας της κυπριακής φορολογικής αρχής για τα έτη 2019-2025
-δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβληθείσες στην Κυπριακή φορολογική αρχή ετών 2019-2020

-την με αρ..... βεβαίωση μόνιμης διαμονής του Υπουργείου Εσωτερικών της Κυπριακής Δημοκρατίας με ημερομηνία έκδοσης αυτής την 10-5-2026, με δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας όμοια με την αναγραφόμενη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

-Την κίνηση τραπεζικού λογαριασμού στην Κύπρο με αριθμό με δικαιούχο τον ίδιο στον οποίο απεικονίζονται τραπεζικές συναλλαγές για το διάστημα από 04/02/2019-15/04/2019, -πιστοποιητικά-βεβαιώσεις από το Υπουργείο Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της Λευκωσίας αναφορικά με την εκπροσώπηση από την πλευρά του κυπριακής εταιρείας, ως μέτοχος και διευθυντής αυτής, τα οποία αφορούν σε μεταγενέστερα του υπό κρίση έτους φορολογικά έτη.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία και το γεγονός ότι από τα υφιστάμενα από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής στοιχεία δεν τεκμηριώνεται ότι ο προσφεύγων για το υπό κρίση φορολογικό έτος τηρεί το κέντρο των ζωτικών και οικονομικών του συμφερόντων για διάστημα πέραν των 183 ημερών στην ημεδαπή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αποτελεί φορολογικό κάτοικο της Κύπρου, βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός. Περαιτέρω ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα εισερχόμενα εμβάσματα στον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό του που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας προέρχονται από τον αλλοδαπό τραπεζικό του λογαριασμό και από εισοδήματά του στην Κύπρο και χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά του ακινήτου, σημειώνεται ότι όπως προκύπτει από την κίνηση του προσκομισθέντος κυπριακού τραπεζικού λογαριασμού την 05/04/2019 υφίσταται χρέωση ποσού 165.000,00 ευρώ με αιτιολογία και από την κίνηση του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ανάλογη πίστωση του συγκεκριμένου ποσού. Ως εκ τούτου για το εν λόγω ποσό των 165.000,00 ευρώ το οποίο σαφώς προκύπτει ότι προέρχεται από τον ίδιο και είναι αλλοδαπής προέλευσης δεν αποτελεί εισόδημα φορολογητέο στην ημεδαπή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος **βασίμως προβάλλεται και γίνεται δεκτός.**

Όπως προκύπτει από τις κινήσεις του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού το εισερχόμενο την 08/04/2019 έμβασμα των 165.000,00 ευρώ διατέθηκε και κάλυψε το κόστος ακινήτου που αποκτήθηκε βάσει του από 10/04/2019 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών της συμβολαιογράφου

Ως προς τις λοιπές τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού **27.381,01 ευρώ** που πραγματοποιήθηκαν στον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό, καθώς δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα κανένα στοιχείο που τεκμηριώνει ότι συσχετίζονται με εισόδημά του ή από άλλη

πηγή προερχόμενη από την αλλοδαπή, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα με την παρούσα Απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							0,00
Τόκοι-Μερίσματα							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			192.381,01		27.381,01		27.381,01
Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις							0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	0,00	192.381,01	0,00	27.381,01	0,00	27.381,01
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	0,00	0,00	192.381,01	0,00	27.381,01	0,00	27.381,01
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	0,00	0,00	192.381,01	0,00	27.381,01	0,00	27.381,01
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	0,00	0,00	192.381,01	0,00	27.381,01	0,00	27.381,01

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ, πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2019

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	0,00	0,00	192.381,01	0,00	27.381,01	0,00	27.381,01
Φόρος κλίμακας	0,00	0,00	63.485,73	0,00	9.035,73	0,00	9.035,73
Μείωση φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	0,00	0,00	63.485,73	0,00	9.035,73	0,00	9.035,73
B.Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α.Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
β.επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00		0,00		0,00		0,00
γ.Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ε.αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	0,00	0,00	63.485,73	0,00	9.035,73	0,00	9.035,73
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	14.665,29	0,00	545,08	0,00	545,08
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			31.742,87	0,00	4.517,87	0,00	4.517,87
Γενικό Σύνολο	0,00	0,00	109.893,89	0,00	14.098,68	0,00	14.098,68
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	0,00		109.893,89		14.098,68		14.098,68
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	0,00		109.893,89		14.098,68		14.098,68

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.