



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-04-2023  
Αριθμός απόφασης: 270

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 30/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ..... , κατοίκου ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. ....../07-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθμ. ....../07-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **07/12/2022** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με ΙΔεισερχ. ....../12-04-2023 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθ. ....../29-03-2023 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
8. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ...../17-03-2023 συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος που κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας ηλεκτρονικώς.
9. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 15.....4032 ΕΙ/26-04-2023 συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας εγγράφως.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, εμπρόθεσμα, δια μέσω της πληρεξούσιας δικηγόρου του, ..... με ΑΦΜ ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

#### **Σύντομο Ιστορικό**

Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../01-09-2022 εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος γραφείου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη **2016 –2017**, με αξιοποίηση των δεδομένων του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών της Α.Α.Δ.Ε. (ΣΜΤΛ), στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για τα εν λόγω έτη.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής και αλλοδαπής, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις οι οποίες αφορούσαν σε: α) τακτικές μεταφορές χρηματικών ποσών, β) μηνιαία καταβληθέντα μισθώματα ακινήτων, με γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη-μισθωτή, γ) καταθέσεις τραπεζικών επιταγών εισπρακτέων και δ) εισερχόμενα εμβάσματα εξωτερικού, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δε συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα Φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη η απάντηση του προσφεύγοντα στο σημείωμα διαπιστώσεων δια μέσω των προσκομισθέντων υπομνημάτων με τα συνημμένα σε αυτά δικαιολογητικά, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις της ελεγκτριας, αναγράφονται στην από **07/12/2022** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψαν τα κατωτέρω εισοδήματα που προήλθαν από πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή η αιτία και αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου:

	Μη αποιογημένες πρωτογενείς πιστώσεις επί τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή			Μη αποιογημένες πρωτογενείς πιστώσεις επί τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή			ΣΥΝΟΛΟ
Φορολογικά Έτη	Μη δηλωθέντα - φορολογημένα εισοδήματα από ενοίκια στην ημεδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013. Ε1 ΚΩΔ. 103	Μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013	<b>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b> Εισόδημα από Επιχειρηματική δραστηριότητα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013	Μη δηλωθέντα-φορολογημένα εισοδήματα από ενοίκια στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.4172/2013. Ε1 ΚΩΔ.171	Μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4172/2013.	<b>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b> Εισόδημα από Επιχειρηματική δραστηριότητα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ</b>
<b>2016</b>	27.700,00	7.000,00	0,00	169.120,17	348.000,00	0,00	<b>551.820,17</b>
<b>2017</b>	14.400,00	0,00	2.165,86	168.838,22	0,00	8.000,00	<b>193.404,08</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>42.100,00</b>	<b>7.000,00</b>	<b>2.165,86</b>	<b>337.958,39</b>	<b>348.000,00</b>	<b>8.000,00</b>	<b>745.224,25</b>

Μετά τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αρ. - Ημ/νία πράξης	Οριστική πράξη	Έτος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά αλληλεγγύης	Σύνολο καταλογισμού
1	...../07-12-22	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	550.435,17€	238.991,57€	119.495,79€	51.748,12€	<b>410.235,48€</b>
2	...../07-12-22	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	192.684,08€	85.487,93€	42.743,97€	16.950,28€	<b>145.182,18€</b>
<b>Σύνολα</b>				<b>743.119,25€</b>	<b>324.479,50€</b>	<b>162.239,76€</b>	<b>68.698,40€</b>	<b>555.417,66€</b>

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ...../17-03-2023 και ΔΕΔ .....ΕΙ/26-04-2023 συμπληρωματικά Υπομνήματα, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο έλεγχος και ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε βάρος του, ωσάν να ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, παρότι το κράτος φορολογικής κατοικίας του ήταν το Βέλγιο.
2. Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016), για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους.

3. Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων, που αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών.
4. Πλημμελής ο καταλογισμός σε βάρος του φόρου εισοδήματος επί του ποσού που επιστράφηκε από την εταιρεία του προς τον ίδιο.

Ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε τα κάτωθι έγγραφα και δικαιολογητικά, τα οποία είχε ήδη προσκομίσει στον έλεγχο με τα υπ' αριθμ. πρωτ. ....../01-12-2022 και ....../07-12-2022 Υπομνήματά του:

- Φωτοαντίγραφο καταστατικού μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, της αλλοδαπής εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντος με την επωνυμία ....., περιορισμένης ευθύνης, άλλως «.....», με ημερομηνία έναρξης 21-12-2010, με έδρα το Βέλγιο στην οδό ....., με εταιρικό κεφάλαιο 18.600,00€ διηρημένο σε 186 μερίδια, απεριόριστης διάρκειας και βασικό εταιρικό σκοπό τη διαχείριση ακινήτων, στην οποία συμμετέχει α) ο προσφεύγων με 184 μερίδια έναντι 186 εταιρικών μεριδίων εκτελώντας χρέη διαχειριστή και β) η μητέρα του ..... με 2 μερίδια. (Σχετ. 4835).
- Φωτοαντίγραφο πιστοποιητικού κατοικίας και υπηκοότητας μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, το οποίο φέρει επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης και με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων από τις 19/01/2016 είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο του πληθυσμού της πόλης του UCCLÉ στις Βρυξέλλες.(Σχετ. 4626).
- Φωτοαντίγραφο του με αριθμό ..... Δελτίου ταυτότητας Ευρωπαϊκής Ένωσης, με ημερομηνία ισχύος 14/07/2017-14/07/2027 σύμφωνα με το οποίο είναι κάτοχος Βελγικής Υπηκοότητας και φωτοαντίγραφο του με αριθμό ..... Διπλώματος Οδήγησης, με ημερομηνία ισχύος 13/10/2022-13/10/2032.(Σχετ. 497).
- Φωτοαντίγραφο εξόφλησης «κάρτας κατοίκου» στο όνομα του προσφεύγοντα με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα αξίας 20,00€, σχετιζόμενης με υπηρεσίες στάθμευσης, για το αυτοκίνητο που διαθέτει στο Βέλγιο, με αριθμό πινακίδας ....., στη διεύθυνση που δηλώνει ως κατοικία του ....., για την περίοδο 11/02/2017-10/02/2019. (Σχετ. 475).
- Απόσπασμα, μεταφρασμένο στα ελληνικά, συμβολαίου με ημερομηνία 01-03-1979 αγοραπωλησίας της κατοικίας που διατηρεί ο προσφεύγων στο Βέλγιο, επί της οδού ..... (Σχετ. 4438).
- Φωτοαντίγραφο της αλλοδαπής εταιρείας ..... λογαριασμού ηλεκτρισμού και φυσικού αερίου, χωρίς μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, για την κατοικία που διατηρεί ο προσφεύγων στο Βέλγιο, στη διεύθυνση ....., για το ελεγχόμενο έτος 2016 αξίας 1.395,66€ και για την περίοδο 10-12-2019 έως 09-12-2020 συνολικής αξίας 1.448,03€. Επισυνάπτεται επιπλέον κατάσταση η οποία απεικονίζεται και σε γράφημα, επί της οποίας παρέχονται απολογιστικά δεδομένα για την κατανάλωση και το συνολικό ποσό που έχει καταβάλλει ο προσφεύγων στην εν λόγω εταιρεία για το ηλεκτρικό ρεύμα και για το φυσικό αέριο, το έτος 2017 ποσό 271,14 και 826,41€ αντιστοίχως, το 2018 ποσό 400,04€ και 1.561,51€, το 2019 ποσό 427,54€ και 904,43€ και το 2020 ποσό 399,03€ και 683,30€ αντιστοίχως.(Σχετ. 4519).

- Αντίγραφα κινήσεων λογαριασμού του με IBAN ..... προσωπικού λογαριασμού του προσφεύγοντα στην τράπεζα ..... στο Βέλγιο, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 (Σχετ. 131 & 2413).
- Τραπεζικά έγγραφα, των τηρούμενων στην τράπεζα ..... στο Βέλγιο λογαριασμών του με αριθμό ..... προσωπικού λογαριασμού του προσφεύγοντα και του με αριθμό ..... εταιρικού λογαριασμού της «.....», συσχέτισης των εξερχόμενων από το νομικό πρόσωπο κεφαλαίων και των αντιστοίχων σε εντολή του προσφεύγοντα διαδοχικών ισόποσων πιστώσεων, προς τον ατομικό του λογαριασμό, συνοδευόμενα από αντίγραφα για μέρος των συναλλαγών αυτών, με τα αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής, το λογαριασμό, την αιτιολογία και το δικαιούχο. (Σχετ. 216, 333, 48, 541, 652, 751, 822, 948, 1015, 114, 1217, 1318, 1453, 1514, 1623, 172, 1847, 1912, 2037, 2132, 2221, 2343, 2545, 2629, 2739, 2824, 2940, 309, 3149, 323, 3325, 3434, 356, 3627, 3710, 3842, 3950, 4036, 4128, 4230, 4311).

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ...../17-03-2023 συμπληρωματικό Υπόμνημά του που υπέβαλε ψηφιακά, μεταφόρτωσε στην εφαρμογή σε ψηφιακή μορφή έγγραφα και δικαιολογητικά ως αναλυτικά αναφέρονται κατωτέρω τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία, και συγκεκριμένα:

- Επικυρωμένο αντίγραφο μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα του με αριθμό ..... Δελτίου ταυτότητας Ευρωπαϊκής Ένωσης, με ημερομηνία ισχύος 14/07/2017-14/07/2027 σύμφωνα με το οποίο είναι κάτοχος Βελγικής Υπηκοότητας. (Σχ. 99),
- Επικυρωμένο αντίγραφο μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα του με αριθμό ..... Διπλώματος Οδήγησης, με ημερομηνία ισχύος 13/10/2022-13/10/2032. (Σχ.85),
- Αντίγραφο βεβαίωσης με ημερομηνία χορήγησης 13-01-2023, φορολογικής κατοικίας η οποία φέρει αντίγραφο της επισημείωσης της Σύμβασης της Χάγης, μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα, εκδοθείσας από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ομοσπονδιακής Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών-Φορολογίας του Βελγίου και συγκεκριμένα του εντύπου E-276conv-10, με τίτλο «Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας», συμπληρωμένο με τα στοιχεία του προσφεύγοντος ως φορολογικό κάτοικο Βελγίου.(Σχ. 74),
- Δανειακή σύμβαση με ημερομηνία 21-02-2013 στα γαλλικά, μεταφρασμένη αποσπασματικώς στην ελληνική γλώσσα, ανάμεσα στη βελγική τράπεζα ..... και την εταιρεία«.....» ποσού 550.000,00 €, με εγγυητή τον προσφεύγοντα, με ενυπόθηκα περιουσιακά στοιχεία ένα οικόπεδο μετά της επ' αυτού κατοικίας ιδιοκτησίας από της 19-12-2012 της εταιρείας «.....», που βρίσκεται στην οδό ..... και ένα διαμέρισμα σε όροφο που βρίσκεται στον ίδιο δρόμο ....., ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος από της 27-12-1982 (Σχ. 412),
- Συμβόλαιο πώλησης με αριθμό 2014/1036 και ημερομηνία 10-12-2014 στη γαλλική γλώσσα χωρίς μετάφραση στην ελληνική, του προαναφερόμενου διαμερίσματος ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα επί της οδού ....., του συμβολαιογράφου «.....», η οποία εκπροσωπείται από τον ....., έναντι τιμήματος 180.500,00€ και προκαταβολής 9.500,00€, συνολικής αξίας δηλαδή

**190.000,00€.** (Σχ. 58),

- Αντίγραφο κινήσεων, τη γαλλική γλώσσα, του με αριθμό ..... προσωπικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην τράπεζα ..... στο Βέλγιο για το έτος 2014, σύμφωνα με τα οποία ο λογαριασμός αυτός στις 11-12-2014 πιστώνεται με αιτιολογία συναλλαγής «τίμημα πώλησης .....» με το ποσό των **39.017,39€.** (Σχ. 2<sup>ο</sup> Μέρος B14),
- Αντίγραφο που εκδόθηκε με ημερομηνία 19-12-2014, απεικόνισης συγκεκριμένων τραπεζικών χρεοπιστώσεων που έλαβαν χώρα στον με αριθμό ..... εταιρικό λογαριασμό της «.....», από το οποίο προκύπτει αρχικώς πίστωση την 12-12-2014 του εν λόγω λογαριασμού με αιτιολογία συναλλαγής «πώληση μετά από μερική ρευστοποίηση και με χρέωση του με αριθμό ..... λογαριασμού» με το ποσό των **150.000,00€** και εν συνεχεία στις 16-12-2014 χρέωση αυτού με αιτιολογία συναλλαγής «λογαριασμός αναφοράς 420-0121066-17» με το ποσό των **149.370,91€.** (190.000,00€- 39.017,39€) καθώς και φωτοτυπία αντιγράφου στη γαλλική γλώσσα μεταφρασμένου στην ελληνική, που φέρει τον τίτλο «Λογαριασμός πωλητή: .....», το οποίο έχει μορφή εκκαθάρισης, όπου αποτυπώνεται συνοπτικά η συνολική αξία πώλησης 190.037,65€ με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, τραπεζική επιστροφή χρημάτων 150.000,00€ και πιστωτικό υπόλοιπο προς καταβολή στον πωλητή ποσού **39.006,42€.** (Σχ. 67),
- Αντίγραφο κινήσεων του με αριθμό ..... στη γαλλική γλώσσα προσωπικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην τράπεζα ..... στο Βέλγιο για τα έτη 2013, 2014 και 2015, όπου παραπλεύρως με ειδικό χρώμα ο προσφεύγων διευκρινίζει συγκεκριμένες συναλλαγές (χρεώσεις), για τις οποίες ισχυρίζεται ότι αφορούν είτε αναλήψεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων για δαπάνες της εταιρείας, είτε βάσει σαφούς αιτιολογίας και αναφοράς στον αποδέκτη εταιρικό λογαριασμό, μεταφορές προς τον με αριθμό ..... λογαριασμό της εταιρείας «.....» (Σχ. 16, 2<sup>ο</sup> Μέρος A11, 310).

**Επειδή,** όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από τη με ημερομηνία θεώρησης 07/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από 07/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή,** στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναρτώντας ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ. ....../29-03-2023 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας οκτώ (8) εργάσιμων ημερών. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε απάντηση των προαναφερομένων ανήρτησε τις με ID. εισερχ. ....../12-04-2023 **Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις** επί της ως άνω πράξης αναπομπής με ημερομηνία θεώρησης 11-04-2023, από τις οποίες προέκυψαν τα κάτωθι:

«Επί των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αναφέρει αρχικώς ότι το Δελτίο Ταυτότητας και το Δίπλωμα Οδήγησής του, συνιστούν ταυτοποιητικά έγγραφα και όχι επαρκή στοιχεία τα οποία μπορούν να λειτουργούν αποδεικτικά, ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και είχε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στο Βέλγιο τη μόνιμη ή εν πάσει περιπτώσει την κύρια κατοικία του, ήτοι τη συνήθη διαμονή και κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

Για το προαναφερόμενο αντίγραφο βεβαίωσης φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή, ο έλεγχος σημειώνει ότι **δεν είναι το πρωτότυπο** όπως προβλέπεται από το υπ' αριθμόν Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης, αλλά απλή φωτοτυπία. Επίσης, δεν είναι το προβλεπόμενο ετήσιο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας όπως αυτό έχει ορισθεί και χρησιμοποιείται προς πιστοποίηση της φορολογικής κατοικίας από το κράτος του Βελγίου. Φωτοτυπία είναι και η συνημμένη βεβαίωση της γνησιότητας της Σύμβασης της Χάγης (Apostille). Η μετάφραση δε της βεβαίωσης αυτής στην Ελληνική γλώσσα (άρθρο 16 του Ν.4987/2022, ΠΟΛ. 1026/22-01-2014) επικυρώνεται βάσει σφραγίδας Δικηγόρου Αθηνών, σε **φωτοτυπικό αντίγραφο** αυτής και όχι στο πρωτότυπό της ούτε σε επικυρωμένο αντίγραφο του πρωτοτύπου.

Στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1177/2014 της Γεν. Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται «Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ.1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. Αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης.

Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα **υποβάλλονται πρωτότυπα** και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα».

Ο προσφεύγων είχε υποβάλει ως αναγράφεται στα συνημμένα του με αριθμό εισερχ. Πρωτ. ....../01-12-2022 απαντητικού υπομνήματός του της από 09-12-2022 οικείας Έκθεσης Ελέγχου, όμοιο φωτοαντίγραφο ανυπόγραφου εγγράφου «βεβαίωσης φορολογικής κατοικίας» της Ομοσπονδιακής Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών-Φορολογίας του Βελγίου του προσφεύγοντος, ισχύος για άλλο διαφορετικό του ανωτέρω χρονικό διάστημα και συγκεκριμένα για το διάστημα από 01-01-2016 έως 31-12-2021 το οποίο δεν είχε γίνει δεκτό από τον έλεγχο για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται σε αυτή.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων, κατόπιν του υπ' αρ. ....../20-04-2023 αιτήματός του που υπέβαλε δια μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου του, έλαβε αντίγραφο των από 11-04-2023 Πρόσθετων Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, δια μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου του, το υπ' αριθ. ΔΕΔ..... ΕΙ /26-04-2023 Υπόμνημα με το οποίο υπέβαλε εκ νέου σε έγχαρτη μορφή **επικυρωμένα αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων** των σχετικών εγγράφων από τα οποία προκύπτει, όπως ισχυρίζεται, ότι κατά τα επίμαχα έτη 2016 και 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος Βελγίου. Τα εν λόγω σχετικά είναι τα ακόλουθα:

1. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας με βάση τη ΣΑΔΦ Ελλάδας-Βελγίου με apostille μεταφρασμένο στα Ελληνικά (σχετ.1)
2. Ταυτότητα εκδοθείσα από το Βέλγιο και μεταφρασμένη στα Ελληνικά (Σχετ.2)
3. Δίπλωμα οδήγησης, εκδοθέν από το Βέλγιο μεταφρασμένο στα Ελληνικά (Σχετ.3)
4. Κάρτα κατοίκου για πάρκινγκ (Σχετ.4)
5. Βεβαίωση κατοικίας και υπηκοότητας εκδοθέν από το Δήμο Uccle των Βρυξελλών (Σχετ.5)
6. Αποδεικτικό σύστασης της εταιρείας του, «.....», της οποίας ήταν και διαχειριστής (Σχετ.6)
7. Συμβόλαιο αγοραπωλησίας της κατοικίας, όπου διαβιούσε και διαβιεί στο Βέλγιο (Σχετ.7)
8. Ενδεικτικοί λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος στο Βέλγιο (Σχετ.8)
9. Υπεύθυνη Δήλωση του Πληρεξούσιου Δικηγόρου, ....., από την οποία προκύπτει ότι «τα επισυναπτόμενα έγγραφα και δικαιολογητικά, που έχουν μέχρι σήμερα υποβληθεί και συνοδεύουν την Ενδικοφανή Προσφυγή και τα συμπληρωματικά Υπομνήματα του ....., κατοίκου Uccle Βρυξελλών επί της οδού ....., με Α.Φ.Μ. .... αποτελούν αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων ή επικυρωμένων αντιγράφων αυτών». (Σχετ.9)

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά Υπομνήματα, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για τα φορολογικά έτη 2016-2017 ήταν φορολογικός κάτοικος Βελγίου καθόσον:

- α) στην εν λόγω χώρα βρίσκεται η μόνιμη οικογενειακή του εστία, καθόσον για όλη τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2016 και 2017 (καθώς και κατά τα προηγούμενα και επόμενα έτη) διέμενε συνεχόμενα στο Βέλγιο σε κατοικία ιδιοκτησίας του επί της οδού ....., στην περιοχή Uccle των Βρυξελλών,
- β) Η εν λόγω χώρα αποτελεί το κέντρο ζωτικών συμφερόντων, καθώς δραστηριοποιείται εκεί μέσω της εταιρείας του «.....» με αντικείμενο δραστηριότητας, μεταξύ άλλων, την κατασκευή και διαχείριση ακίνητης περιουσίας, της οποίας ήταν και διαχειριστής.
- γ) Διέμενε στο Βέλγιο για διάστημα υπερβαίνον τις 183 ημέρες, όπως προκύπτει από την επισκόπηση των τραπεζικών του κινήσεων στο βελγικό τραπεζικό λογαριασμό του, επομένως αποτελεί τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1260/19-12-2014 Εγκύκλιο του Υ.Ο, διευκρινιστήκαν τα ακόλουθα:

«1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.



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, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη 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**, ο προσφεύγων προσκομίζει στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ .....ΕΙ/26-04-2023 συμπληρωματικό Υπόμνημά του επικυρωμένο αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου, της σχετικής βεβαίωσης με ημερομηνία χορήγησης 13-01-2023, φορολογικής κατοικίας η οποία φέρει αντίγραφο της επισημείωσης της Σύμβασης της Χάγης, μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα, εκδοθείσας από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ομοσπονδιακής Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών-Φορολογίας του Βελγίου και συγκεκριμένα του εντύπου E-276 conν-10, με τίτλο «**Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας**», στο οποίο πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων «**υπόκειται σε φόρο φυσικών προσώπων, ως κάτοικος Βελγίου σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με την Ελλάδα**».

**Επειδή**, τόσο η εν λόγω βεβαίωση φορολογικής κατοικίας όσο και η μετάφρασή της επικυρώνονται, βάσει σφραγίδας του πληρεξούσιου δικηγόρου του προσφεύγοντος, εκ των επιδειχθέντων πρωτοτύπων αυτών.

**Επειδή**, περαιτέρω, προς άρση πάσης αμφιβολίας αναφορικά με τη γνησιότητα των επίμαχων δικαιολογητικών, η Υπηρεσία μας προέβη σε έλεγχο της εγκυρότητας των εγγράφων μέσω του QRcode που εμφανίζεται σε αυτά, όπου και διαπιστώθηκε η γνησιότητά τους. Επιπλέον, επαληθεύτηκε η γνησιότητα και της μετάφρασής τους η οποία διενεργήθηκε από την πιστοποιημένη μεταφράστρια, .....

**Επειδή**, εν προκειμένω ο προσφεύγων χαρακτηρίστηκε από τη φορολογική Αρχή ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεδομένου ότι σύμφωνα με την από 07-12-2022 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: «ο προσφεύγων, όπως προκύπτει και από τις ΔΦΕ των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017, έχει στην Ελλάδα την κύρια κατοικία του, στην οδό ....., τους ισχυρούς οικογενειακούς δεσμούς και το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του με τη σύζυγό του ..... Δημόσιο Υπάλληλο, Ελληνικής υπηκοότητας και τα δύο τέκνα του στην Ελλάδα τα οποία είναι εγγεγραμμένα σε ιδιωτικό εκπαιδευτήριο στην Ελλάδα και για τα οποία καταβάλλει ετήσια δίδακτρα (σύμφωνα με τη διαλαμβανόμενη κατάσταση Διδάκτρων του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1033/2014), ζει δηλαδή με την οικογένειά του στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τους 6 μήνες ή τις 183 ημέρες καθ' έκαστο ελεγχόμενο έτος, διαμένει δηλαδή σε μόνιμη και σταθερή βάση στην Ελλάδα.»

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προβαίνει στην καταγραφή (η οποία περιλαμβάνεται αναλυτικά στις σελίδες 75 έως και 78 της οικείας έκθεσης ελέγχου) τόσο των διαλαμβανόμενων πληροφοριών της ΠΟΛ.1033/2014, όσο και των διαπιστώσεων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προκειμένου να αποδείξει τη φυσική του παρουσία κατά τα φορολογικά έτη 2016-2017 στην Ελλάδα, τη μόνιμη-κύρια κατοικία του, την ύπαρξη κύριας στέγης του ιδίου και των μελών της οικογένειάς του, ήτοι τη συνήθη διαμονή του και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ως κάτωθι:

**«α) Βεβαιώσεις καταβληθέντων διδάκτρων και πληρωμών σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1033/2014**

<b>ΈΤΟΣ</b>	<b>ΑΦΜ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΟΥ</b>	<b>ΑΦΜ</b>	<b>ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ</b>	<b>ΠΟΣΟ</b>
2012	.....	.....	.....	9.880.00
2013	.....	.....	.....	8.542.52
2015	.....	.....	.....	11.623.00
2016	.....	.....	.....	12.322.00
2017	.....	.....	.....	12.754.74
2018	.....	.....	.....	11.663.60
2019	.....	.....	.....	12.922.35
2020	.....	.....	.....	11.906.92
2021	.....	.....	.....	11.490.28

**β) Πληροφορίες από εταιρείες Παροχής Ηλεκτρικής Ενέργειας του άρθρου 6 της ΠΟΛ.1033/2014**

Υπολογίζοντας την ετήσια κατανάλωση μονάδων ηλεκτρικού ρεύματος του προσφεύγοντα στην Ελλάδα και συγκρίνοντάς την με την αντίστοιχη στο Βέλγιο προκύπτει αισθητά μεγαλύτερη, γεγονός που δηλώνει ότι ο προσφεύγων βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών αθροιστικά στη διάρκεια δωδεκάμηνης περιόδου.

**γ) Πληροφορίες σχετικά με τα χορηγηθέντα στεγαστικά δάνεια από την .....στον προσφεύγοντα**

Οι καταβληθείσες ετήσιες εξοφλητικές δόσεις για τη χρονική περίοδο 2014 έως και 2021 σε συνδυασμό με τις διενεργούμενες αναλήψεις από την επεξεργασία των κινήσεων των τηρούμενων λογαριασμών του προσφεύγοντα στην ημεδαπή, για πληρωμή των κατά τα ελεγχόμενα έτη στεγαστικών δανείων, τα οποία ελήφθησαν για την κατοικία του προσφεύγοντα που είναι στο όνομά του στην Ελλάδα, στη διεύθυνση που δηλώνει ως κατοικία, ....., δεικνύουν ότι ο προσφεύγων έχει κατά τα έτη αυτά με την Ελλάδα οικονομικούς δεσμούς και συγκεκριμένα τους σχετιζόμενους με τα ακίνητά του, δεικνύοντας κατά τις συγκεκριμένες περιστάσεις το στενό οικονομικό δεσμό του με την Ελλάδα ως κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του.

**δ) Πληροφορίες σχετικά με τις χρεωστικές κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντα, ατομικών και κοινών με τη σύζυγό του, όπως αντλήθηκαν αναλυτικά μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ.**

Οι ως άνω χρεωστικές κινήσεις αφορούν εξόφληση πιστωτικών καρτών μέσω των οποίων καλύπτονται όλες οι δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντα και της οικογένειάς του στην Ελλάδα [...] Σημειώνεται ότι οι κινήσεις αυτές είναι καθημερινές και λαμβάνουν χώρα καθ' όλη τη διάρκεια του 12μηνου των ετών 2016-2017.

Από την αναλυτική δε χρεωστική κίνηση των .... πιστωτικών καρτών του ελεγχόμενου... για τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017 προκύπτει ότι: 1) οι πραγματοποιούμενες αγορές-χρεώσεις στην πλειοψηφία τους βάσει πλήρους αναγραφής της επωνυμίας του δικαιούχου εμπόρου, λαμβάνουν χώρα στην ημεδαπή, σχετιζόμενες με καθημερινές βιοτικές συναλλαγές ρουτίνας, όπως καταναλωτικές και οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης και 2) οι δαπάνες στην αλλοδαπή αφορούν μόνο συγκεκριμένα μικρήs χρονικής διάρκειας διαστήματα στις Βρυξέλλες ενώ το μεγαλύτερο μέρος αυτών

σχετίζονται με δαπάνες ταξιδιών στο GSTAAD, στη Ζυρίχη, στην Ιταλία, στη Βιέννη και αλλού.

ε) Περαιτέρω, σύμφωνα με την από **12/01/2023 Έκθεση απόψεων** επί ενδικοφανούς προσφυγής της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι: «*Επίσης από τον βελγικό ατομικό με αριθμό ..... λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα ..... στο Βέλγιο, ο οποίος σημειωτέον τροφοδοτείται από εισπραχθέντα ενοίκια ακινήτων που βρίσκονται στην αλλοδαπή, από μεταφερόμενα εταιρικά κεφάλαια από τη βελγική εταιρεία «I.....» συμφερόντων του προσφεύγοντος και από τραπεζικές καταθέσεις μετρητών, μεταφέρεται με εμβάσματα προς τους υπό έλεγχο τραπεζικούς λογαριασμούς στην ημεδαπή (τα οποία εμβάσματα συνιστούν τις ζητηθείσες πιστώσεις επί των Αιτημάτων παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022), το μεγαλύτερο μέρος των διενεργηθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή όπου και καταναλώνεται στην Ελλάδα, γεγονός που υποδηλώνει ότι ο προσφεύγων με την οικογένειά του έχει τη συνήθη διαμονή του για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες στην Ελλάδα.»*

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται **επικυρωμένο ακριβές αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου**, της σχετικής **Βεβαίωσης Φορολογικής Κατοικίας** με αντίγραφο της **επισημείωσης της Σύμβασης της Χάγης**, μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα, εκδοθείσας από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ομοσπονδιακής Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών-Φορολογίας του Βελγίου και συγκεκριμένα του εντύπου E-276con-10, στο οποίο πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων «*υπόκειται σε φόρο φυσικών προσώπων, ως κάτοικος Βελγίου σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με την Ελλάδα για τη χρονική περίοδο 01/01/2013-19/12/2022*» τα οποία ελέγχθηκαν για τη γνησιότητά τους.

**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**, σύμφωνα με την προσκομισθείσα βεβαίωση φορολογικής κατοικίας προκύπτει ότι ο προσφεύγων για τα εν λόγω φορολογικά έτη, ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Βελγίου, δεν ασκεί δε επιρροή το γεγονός της υποβολής των ελληνικών φορολογικών δηλώσεων του στην Ελλάδα ως κάτοικος Ελλάδας, η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, τα οποία από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεδομένου ότι η υπόθεση εξετάστηκε επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών ΠΟΛ.1260/19-12-2014.

**Επειδή**, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 και των σχετικών με αυτόν εγκυκλίων διαταγών, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται να συντρέχουν αφενός το υλικό στοιχείο της πραγματικής εγκατάστασης του προσώπου σε ορισμένο τόπο (στέγαση, φυσική παρουσία κλπ) και αφετέρου το βουλητικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή της βούλησης του προσώπου να καταστήσει τον τόπο αυτό ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (οικογενειακών, επαγγελματικών, κοινωνικών, περιουσιακών κλπ), και λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ως άνω αναφερόμενα προσκομισθέντα στοιχεία, γίνεται δεκτό ότι καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο, ήτοι τα φορολογικά έτη 2016-2017, ο προσφεύγων είχε τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό, και συγκεκριμένα στο Βέλγιο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή (Βέλγιο), και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις φορολογείται μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Επομένως, εμβάσματα που κατατέθηκαν αποδεδειγμένα στους λογαριασμούς του στην Ελλάδα και προέρχονται από την αλλοδαπή, δεν αποτελούν αντικείμενο ελέγχου από τις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές.

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, από τα πρόσθετα νέα στοιχεία που προσκομίζει και επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων καθώς και με τα υπομνήματά του, προκύπτει ότι οι κατωτέρω πιστώσεις προέρχονται από την αλλοδαπή και δεν αποτελούν αντικείμενο ελέγχου από τις Ελληνικές φορολογικές αρχές:

**Φορολογικό Έτος 2016**

**Πρωτογενείς πιστώσεις επί τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή**

- ✓ Μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013.: 7.000,00€. «Το ποσό αυτό συνιστά σύμφωνα με το προσκομιζόμενο αποδεικτικό μεταφοράς συμφηφιστική εγγραφή από τον με αρ.

.....´ λογαριασμό στην αλλοδαπή με δικαιούχο τη βέλγικη εταιρεία “.....”(σελ. 42 της από 07/12/2022 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος)

#### **Πρωτογενείς πιστώσεις επί τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή**

- ✓ Μη δηλωθέντα-φορολογημένα εισοδήματα από ενοίκια στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.4172/2013. Ε1 ΚΩΔ.171: 169.120,17€.
- ✓ Μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4172/2013: 348.000,00€.

#### **Φορολογικό Έτος 2017**

#### **Πρωτογενείς πιστώσεις επί τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή**

- ✓ Μη δηλωθέντα-φορολογημένα εισοδήματα από ενοίκια στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.4172/2013. Ε1 ΚΩΔ.171: 168.838,22€.
- ✓ Προσαύξηση περιουσίας Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013: 8.000,00€.

#### **Όσον αφορά τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης**

#### **A. Εισόδημα από ενοίκια στην ημεδαπή**

Ο προσφεύγων δεν προβάλλει οιονδήποτε ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστωθείσες αποκλίσεις μεταξύ των καταβαλλόμενων ενοικίων μέσω τραπεζικών λογαριασμών με γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη-μισθωτή και των δηλωθέντων εισοδημάτων του. Οι διαπιστωθείσες αποκλίσεις, ποσού 27.000,00€ για το έτος 2016 και 14.400,00€ για το έτος 2017 συνιστούν αδήλωτο εισόδημα της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν.4172/2013 και υπόκεινται σε φορολογόγηση σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 40 του ν.4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016.

#### **B. Εισόδημα ως προσαύξηση περιουσίας τραπεζικών πιστώσεων στην ημεδαπή**

**Επειδή** στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ορίζεται: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

**Επειδή** στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην [παράγραφο 3 του άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [παράγραφο 3](#) ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

**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:

«.....

#### **Β' Προσαύξηση περιουσίας**

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 οικόπεδα, 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 προσαύξησης 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.

.....

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 κατ' 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** στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' 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.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας.

.....

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

**Επειδή**, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : «(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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, 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, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

**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), ερμηνευόμενη 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** στο άρθρο 65 του ν.4987/2022, ορίζεται :

«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 του φόρου.».

Στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης της πηγής ή της αιτίας προέλευσης των κατατεθέντων ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ισχυρίζεται ότι η τραπεζική πίστωση ποσού 2.165,86€ αφορά σε επανακατάθεση μετρητών, ωστόσο πέραν τούτου δεν υπέβαλε κανένα στοιχείο και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ειδικότερα, μετά την εξέταση των νέων ισχυρισμών και στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων, τα εισοδήματα που προήλθαν από πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή η αιτία και αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου διαμορφώνονται ως εξής:

	<b>Μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις επί τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή</b>	
<b>Φορολογικά Έτη</b>	<b>Μη δηλωθέντα – φορολογημένα εισοδήματα από ενόικια στην ημεδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013. Ε1 ΚΩΔ. 103</b>	<b>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ Εισόδημα από Επιχειρηματική δραστηριότητα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013</b>
<b>2016</b>	<b>27.700,00</b>	<b>0,00</b>
<b>2017</b>	<b>14.400,00</b>	<b>2.165,86</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>42.100,00</b>	<b>2.165,86</b>

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της από **30/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** ....., και συγκεκριμένα:

**α. Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ....../07-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 και**

**β) Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ....../07-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..**

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

**Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2016**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	16.530,00€	12.454,50€	211.965,17€	12.454,50€	42.275,00€	12.454,50€
Τόκοι	3,45€	35,66€	3,45€	35,66€	3,45€	35,66€
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		14.528,68€		14.528,68€		14.528,68€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
<b>Συνολικό Εισόδημα</b>	<b>16.533,45€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>211.968,62€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>42.278,45€</b>	<b>27.018,84€</b>
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>16.533,45€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>211.968,62€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>42.278,45€</b>	<b>27.018,84€</b>
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
<b>Φορολογητέο Εισόδημα</b>	<b>16.533,45€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>211.968,62€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>42.278,45€</b>	<b>27.018,84€</b>
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
<b>Συνολικό Εισόδημα</b>	<b>16.533,45€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>211.968,62€</b>	<b>27.018,84€</b>	<b>42.278,45€</b>	<b>27.018,84€</b>
<b>Τεκμαρτό Εισόδημα</b>						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	16.533,45€	27.018,84€	211.968,62€	27.018,84€	42.278,45€	27.018,84€

**Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	16.533,45€	27.018,84€	211.968,62€	27.018,84€	42.278,45€	27.018,84€	25.745,00€
Φόρος Κλίμακας	3.386,02€	5.160,74€	242.234,85€	5.160,74€	13.124,27€	5.160,74€	9.738,25€
Μειώσεις από το φόρο	142,74€	2.000,00€		2.000,00€		2.000,00€	-142,74€
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων							
<b>Φόρος που αναλογεί</b>	<b>3.243,28€</b>	<b>3.160,74€</b>	<b>242.234,85€</b>	<b>3.160,74€</b>	<b>13.124,27€</b>	<b>3.160,74€</b>	<b>9.880,99€</b>
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	0,51€	1.160,90€	0,51€	1.160,90€	0,51€	1.160,90€	
<b>Υπόλοιπο Κύριου Φόρου</b>	<b>3.242,77€</b>	<b>1.999,84€</b>	<b>242.234,34€</b>	<b>1.999,84€</b>	<b>13.123,76€</b>	<b>1.999,84€</b>	<b>9.880,99€</b>
Τέλη χαρτί/μου		186,30€		186,30€		186,30€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		37,26€		37,26€		37,26€	
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
<b>Σύνολο</b>	<b>3.242,77€</b>	<b>2.223,40€</b>	<b>242.234,34€</b>	<b>2.223,40€</b>	<b>13.123,76€</b>	<b>2.223,40€</b>	<b>9.880,99€</b>
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	99,74€	447,20€	51.847,86€	447,20€	1.496,88€	447,20€	1.397,14€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ							
<b>Σύνολο</b>	<b>3.342,51€</b>	<b>2.670,60€</b>	<b>294.082,20€</b>	<b>2.670,60€</b>	<b>14.620,64€</b>	<b>2.670,60€</b>	<b>11.278,13€</b>
Πρόσπιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρ.58 ν.4174/2013			119.495,79€		4.940,50€		4.940,50€
<b>Συνολικό Ποσό</b>	<b>3.342,51€</b>	<b>2.670,60€</b>	<b>413.577,99€</b>	<b>2.670,60€</b>	<b>19.561,14€</b>	<b>2.670,60€</b>	<b>16.218,63€</b>
Ποσό που επιστράφηκε							
<b>Γενικό Σύνολο</b>	<b>6.013,11€</b>		<b>416.248,59€</b>		<b>22.231,74€</b>		<b>16.218,63€</b>

**Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2017**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	35.910,00€	12.454,50€	218.428,22€	12.454,50€	49.020,00€	12.454,50€
Τόκοι	0,60€	61,92€	0,60€	61,92€	0,60€	61,92€
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα			10.165,86€			
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13					2.165,86€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		16.368,17€		16.368,17€		16.368,17€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
<b>Συνολικό Εισόδημα</b>	<b>35.910,60€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>228.594,68€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>51.186,46€</b>	<b>28.884,59€</b>
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>35.910,60€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>228.594,68€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>51.186,46€</b>	<b>28.884,59€</b>
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
<b>Φορολογητέο Εισόδημα</b>	<b>35.910,60€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>228.594,68€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>51.186,46€</b>	<b>28.884,59€</b>
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
<b>Συνολικό Εισόδημα</b>	<b>35.910,60€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>228.594,68€</b>	<b>28.884,59€</b>	<b>51.186,46€</b>	<b>28.884,59€</b>
<b>Τεκμαρτό Εισόδημα</b>						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	35.910,60€	28.884,59€	228.594,68€	28.884,59€	51.186,46€	28.884,59€

**Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	35.910,60€	28.884,59€	228.594,68€	28.884,59€	51.186,46€	28.884,59€	15.275,86€
Φόρος Κλίμακας	10.259,59€	5.569,37€	95.747,52€	5.569,37€	16.873,82€	5.569,37€	6.614,23€
Μειώσεις από το φόρο		2.000,00€		2.000,00€		2.000,00€	
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων							
<b>Φόρος που αναλογεί</b>	<b>10.259,59€</b>	<b>3.569,37€</b>	<b>95.747,52€</b>	<b>3.569,37€</b>	<b>16.873,82€</b>	<b>3.569,37€</b>	<b>6.614,23€</b>
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	0,10€	1.660,80€	0,10€	1.660,80€	0,10€	1.660,80€	
<b>Υπόλοιπο Κύριου Φόρου</b>	<b>10.259,49€</b>	<b>1.908,57€</b>	<b>95.747,42€</b>	<b>1.908,57€</b>	<b>16.873,72€</b>	<b>1.908,57€</b>	6.614,23€
Τέλη χαρτί/μου		186,30€		186,30€		186,30€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		37,26€		37,26€		37,26€	
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
<b>Σ ύ ν ο λ ο</b>	<b>10.259,49€</b>	<b>2.132,13€</b>	<b>95.747,42€</b>	<b>2.132,13€</b>	<b>16.873,72€</b>	<b>2.132,13€</b>	<b>6.614,23€</b>
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	1.060,19€	515,53€	18.010,47€	515,53€	2.164,98€	515,53€	1.104,80€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ							
<b>Σ ύ ν ο λ ο</b>	<b>11.319,68€</b>	<b>2.647,66€</b>	<b>113.757,89€</b>	<b>2.647,66€</b>	<b>19.038,71€</b>	<b>2.647,66€</b>	<b>7.719,03€</b>
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			42.743,97€		3.307,12€		3.307,12€
<b>Συνολικό Ποσό</b>	<b>11.319,68€</b>	<b>2.647,66€</b>	<b>156.501,86€</b>	<b>2.647,66€</b>	<b>22.345,83€</b>	<b>2.647,66€</b>	<b>11.026,15€</b>
Ποσό που επιστράφηκε							
<b>Γ εν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο</b>		<b>13.967,34€</b>		<b>159.149,52€</b>		<b>24.993,49€</b>	<b>11.026,15€</b>

**ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ**

α/α	Φορολογικό Έτος	Διαφορά Φορολογητέας Βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο Άρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Τελική Φορολογική Υποχρέωση
1	2016	25.745,00	9.880,99	4.940,50	1.397,14	16.218,63
2	2017	15.275,86	6.614,23	3.307,12	1.104,80	11.026,15
Σύνολο			16.495,22	8.247,62	2.501,94	27.244,78

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

---

**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.