



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3744

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **19.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά α) του Ελληνικού Δημοσίου β) της με αριθ. ειδοποίησης/20.12.2020 (αρ. πράξης Α.Χ.Κ.) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (αρθ. 33 του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014 και γ) της από 20-12-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. α) Την με αριθ. ειδοποίησης/20.12.2020 (αρ. πράξης Α.Χ.Κ.) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (αρθ. 33 του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014 και β) την από 20-12-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **19.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την με αριθμό ειδοποίησης/20.12.2020 (αρ. πράξης Α.Χ.Κ.) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (αρθ. 33 του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους **103.792,14 €** για τον προσφεύγοντα και **πιστωτικό ποσό 1.564,91 €** για την σύζυγό του, διαφορά συμψηφισμού -31,94 €, συνολικά **χρεωστικό ποσό 102.387,72 €**, αντί του αρχικού συνολικού χρεωστικού ποσού των **2.248,94 €** με βάση την 4^η Τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος. Το ως άνω ποσό αποτελείται από κύριο Φόρο Εισοδήματος ποσού 93.148,86 €, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης 9.023,48 € και φόρο πολυτελούς διαβίωσης 1.619,80 € για τον προσφεύγοντα και από πιστωτικό ποσό Φόρου Εισοδήματος 1.564,91 € και Εισφορά Αλληλεγγύης 192,43 € για την σύζυγό του.

β) Με την από 20-12-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος του Α.Φ.Μ., για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και 2 περ. β' του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, κατόπιν στοιχείων που έλαβε από την Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. με τα στοιχεία αποδοχών/συντάξεων στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με την Φορολογική Διοίκηση της Ρουμανίας. Σύμφωνα με τα εν λόγω στοιχεία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων,, με Α.Φ.Μ., είχε λάβει το έτος 2014 εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα από τη Ρουμανία, ποσού 217.696,70 € για το οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ενώ δεν δόθηκε από την αλλοδαπή αρχή ενημέρωση για τον παρακρατηθέντα φόρο στο εισόδημα αυτό. Ο προσφεύγων δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το Φορολογικό έτος 2014, το ποσό των 217.696,70 € στον κωδικό 389 ως όφειλε, ενώ δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά την πρόσκληση που έλαβε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από την Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης της Α.Α.Δ.Ε. Για τον λόγο αυτό εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2014 από την οποία προέκυψε το νέο καταβλητέο ποσό φόρου για τον προσφεύγοντα 103.984,57 € (και συνολικό χρεωστικό ποσό της κοινής δήλωσης 102.387,72 € για τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και του επιβληθέντος επί αυτής προστίμου που αφορούν το φορολογικό έτος 2014, ή διαφορετικά την τροποποίηση και την μεταρρύθμιση επί τα βελτίω με πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και της επιβολής προστίμου της Φορολογικής Αρχής, καθώς δεν υφίσταται νόμιμο δικαίωμα της Διοίκησης να προβεί οίκοθεν και χωρίς άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης από πλευράς του προσφεύγοντος πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Μη αναφορά στα στοιχεία που οδήγησαν στον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, κατά παράβαση των άρθρων 32 παρ. 3 και 64 Ν. 4174/2013 και 17 παρ. 1 και 2 Ν. 2690/1999.
2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή.
3. Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου για δήθεν υποβολή ανακριβούς/ μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
4. Επικουρικός: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των οικείων διατάξεων, καθώς κατά παράβαση του άρθρου 67 παρ. 6 Ν. 4172/2013, του άρθρου 9 παρ.1 και 2 του Ν. 4172/2013, της εγκυκλίου διαταγής της Α.Α.Δ.Ε. (Ε. 2204/2019), αλλά και της εφαρμοστέας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας, η φορολογική αρχή δεν προέβη στην

έκπτωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή συνολικού ποσού 34.527,08 €, από το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος που καταλογίστηκε.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»:

«Προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και

κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

.....

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ..

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από

αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ . Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.

.....»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της

ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει προσδιορίσει το εύρος εφαρμογής του δικαιώματος ακρόασης στην διοικητική διαδικασία. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων περιπτώσεων, δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για διοικητική ενέργεια που κατά το νόμο είναι δέσμια (ΣτΕ 1164/2009) ή στηρίζεται σε κριτήρια ή δεδομένα που από τη φύση τους είναι αντικειμενικά (ΣτΕ 3904/2008, ΣτΕ 2309/2009, ΣτΕ 1582/2010). Αναφέρει δε ότι είναι αναγκαία η προηγούμενη ακρόαση για πράξη επιβολής προστίμου μετά από διαπίστωση αντικειμενικών δεδομένων, μόνο εφόσον η σχετική διάταξη καταλείπει περιθώρια για την επιμέτρηση του προστίμου (ΣτΕ 122/2009). Από τις πιο πάνω αποφάσεις, προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε, μετά την υποβολή οικογενών εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, προσδιορίζοντας τους αντίστοιχους φόρους, με βάση τα στοιχεία που περιέχονταν στις αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις, εφαρμόζοντας τις κείμενες κάθε φορά φορολογικές διατάξεις, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις. Συνεπώς, με βάση τη συνδρομή πραγματικών περιστατικών και αντικειμενικών κριτηρίων, διενήργησε την ως άνω εκκαθάριση κατά δέσμια αρμοδιότητα, και ως εκ τούτου η προηγούμενη ακρόαση δεν έχει πεδίο εφαρμογής εν προκειμένω, δεδομένου ότι η

εκκαθάριση των δηλώσεων στηρίχθηκε σε αντικειμενικά στοιχεία. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την 4447/2012 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της 3382/2010 απόφασης της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα αποστέρησης του δικαιώματος της δικαστικής του προστασίας, καθότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά του δικαιώματα στο πλαίσιο άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προσausήσεων, αν αποδειχθεί ότι αυτά μη νομίμως επιβλήθηκαν, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ.2).

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί τη βάσει των ως άνω διατάξεων καθώς σύμφωνα με τα στοιχεία που περιήλθαν σε αυτήν, διαπιστώθηκε ότι το έτος που αφορούν οι παραπάνω πράξεις ο προσφεύγων,, με Α.Φ.Μ., έλαβε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα Ρουμανίας, για τις οποίες προέκυψε διαφορά δηλωθέντος στην Ελλάδα φορολογητέου εισοδήματος ποσού 217.696,70 €, το οποίο δε συμπεριλήφθηκε, όπως υπήρχε υποχρέωση, σε δήλωση αρχική ή τροποποιητική του φορολογικού έτους αυτού. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης κοινοποίησε νομίμως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις της εγκυκλίου Ε.2162/2020, τις προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και την αιτιολόγηση αυτών, μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρησή του, αναφέροντας τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε για την έκδοση των πράξεων.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή με το άρθρο 3 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

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

Επειδή, με το άρθρο 4 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Με το άρθρο 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης 1445/2016 ΣτΕ αναφέρεται: «Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά

γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/6-12-2017 Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 του. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

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 οριζομένων 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).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε

όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ & ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/1999, ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

.....

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 σύμφωνα την Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ - ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 22791 (ΦΕΚ 9/26-1-95/ τ.Α') Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συνημμένου Πρωτοκόλλου» διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 4

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η φορολογική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη,

θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί **στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).**

β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

.....

Άρθρο 16

ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 17, 19 και 20, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτή μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος στο άλλο αυτό Κράτος, β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ 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 (ΣτΕ 1948/1956,3870/2002,/2005, 1113/2008, 259/2011) όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειας του, 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.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 2105/2018 ΣτΕ στην περίπτωση μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 ν.4174/2013 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης:

- «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.
2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.
- 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 ν.4174/2013 **Δήλωση με επιφύλαξη**:

- «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.
2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό, τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά το έτος 2014.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί αμφισβήτησης της φορολογικής του κατοικίας ο προσφεύγων προσκόμισε **το πρώτον** με την παρούσα προσφυγή τα κάτωθι:

α. την από **03.02.2021** Βεβαίωση εργοδότη, με έδρα στο Βουκουρέστι της Ρουμανίας με την οποία αναφέρεται ότι εργαζόταν το φορολογικό έτος 2014 με καθεστώς πλήρους απασχόλησης στη θέση του Γενικού Διευθυντή της με καθημερινή παρουσία στα εγκαταστάσεις της (Σχετικό 2),

β. την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού μισθοδοσίας (staff current account) με αριθμό που διατηρούσε στην για το φορολογικό έτος 2014 (Σχετικό 3), προς απόδειξιν πραγματοποίησης δαπανών στη Ρουμανία. **Ο προσφεύγων ωστόσο προσκόμισε το εν λόγω αρχείο, στην ρουμανική γλώσσα, σε ηλεκτρονική μορφή αρχείου απλού κειμένου (.txt) και σε έγχαρτη μορφή η οποία δεν φέρει σφραγίδα της τράπεζας ή κάποια άλλη σήμανση.**

γ. κινήσεις της πιστωτικής κάρτας για το διάστημα 01/01/2014 - 31/12/2015 (Σχετικό 4), προς απόδειξιν πραγματοποίησης δαπανών στη Ρουμανία.

δ. το από **27.05.2016** Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ τους προσφεύγοντος και της πρώην συζύγου του , περί συναινετικής λύσης τους γάμου τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 1441 Α.Κ. (Σχετικό 5), προς απόδειξιν τους τεκμηρίου της υπερδιετούς διάστασης με την σύζυγό του, επικαλούμενος το άρθρο 1439 Α.Κ.

ζ. το από **27.05.2016** Ιδιωτικό Συμφωνητικό για τη ρύθμιση διατροφής τέκνων- λοιπών περιουσιακών θεμάτων με το οποίο, , σύμφωνα και με τα ανωτέρω (Σχετικό 6),

η. την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επί της υπ' αριθμ. /2016 αίτησης για την έκδοση συναινετικού διαζυγίου (Σχετικό 7),

θ. ιατρικές Γνωματεύσεις και βεβαιώσεις θεραπειών του υιού του προσφεύγοντος (Σχετικό 8), προς επίρρωσιν του ισχυρισμού του ότι το που καθιστούσε ανέφικτη την αλλαγή περιβάλλοντος για αυτόν κατά την διάρκεια της περιόδου που τεκμαίρεται ότι τελούσαν σε διάσταση με την σύζυγό του (κατά το έτος 2014).

Επειδή ωστόσο, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων επιφυλάχθηκε να προσκομίσει, επικαλούμενος καθυστερήσεις λόγω της πανδημίας Covid-19, αλλά τελικώς δεν προσκόμισε:

- το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας των Φορολογικών Αρχών της Ρουμανίας, για το επίμαχο φορολογικό έτος 2014
- Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Κατοικίας στο Βουκουρέστι της Ρουμανίας

Επειδή, συνεκτιμώντας όλα τα ως άνω αναφερόμενα πρόσφορα στοιχεία και ιδίως:

- **Επειδή**, ο προσφεύγων υπέβαλε, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κοινή με την σύζυγό του, την /25-6-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας χωρίς επιφύλαξη, με την οποία δήλωσε εισόδημα από

μισθωτές υπηρεσίες το ποσό των 170.192,42 € (κωδικός 301) καθώς και τον φόρο που αναλογεί και παρακρατήθηκε στο εισόδημα αυτό (κωδ 313 και 315).

- **Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που διαβίβασε στην φορολογική διοίκηση η εταιρεία Α.Φ.Μ., ο προσφεύγων έλαβε το έτος 2014 για μισθωτή εργασία που παρείχε στην Ελλάδα τακτικές αποδοχές ύψους 175.288,94 € επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 61.610,58 €, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.595,13 € και παροχές σε είδος άρθρου 13 ν. 4174/2013 ύψους 5.134,29 €.
- **Επειδή**, με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ο προσφεύγων δήλωσε ότι:
 1. Είχε εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 2.576,17 €
 2. Η κύρια κατοικία στην οποία διέμενε από 1-1/31-12-2014 ο ίδιος, η σύζυγος και τα τρία τέκνα τους ήταν το ακίνητο επί της οδού Το ακίνητο ήταν μισθωμένο από τον ίδιο (εκμισθώτρια) και κατεβλήθη ετήσιο μίσθωμα ποσού 7.800,00 €.
 3. Κατέβαλε το διάστημα από 1-1/31-12-2014 για έξοδα ιατρικής νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης που αφορούν τον ίδιο και τα προστατευόμενα τέκνα του το ποσό των 6.418,81 €.
 4. Κατέβαλε το διάστημα 1-1/31-12-2014 για πολιτιστικές χορηγίες του ν. 3525/2007 το ποσό των 755,00 €.
 5. Είχε την χρήση (12 μήνες) του οχήματος ιδιοκτησίας του με αριθμό κυκλοφορίας κυλινδρισμού 2.979cc.
 6. Διατηρούσε το διάστημα 1-1/31-12-2014 δευτερεύουσα κατοικία στην Ελλάδα (κωδ 205) μονοκατοικία 64 τ.μ. ιδιοκτησίας του.
- **Επειδή**, δεν προσκόμισε μέχρι και σήμερα στην υπηρεσία μας **το κρίσιμο δικαιολογητικό της φορολογικής κατοικίας κατά το έτος 2014** από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ρουμανίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1201/6-12-2017.
- **Επειδή**, από τα δικαιολογητικά που θα πρέπει να προσκομίζονται **επιπλέον και αθροιστικά** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/6-12-2017, 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 του πιστοποιητικού της φορολογικής κατοικίας, **είναι ελλιπή ως προς την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι δεν έχει προσκομίσει στην υπηρεσία μας μέχρι και σήμερα οποιοδήποτε δικαιολογητικό προς απόδειξη του ισχυρισμού του.**
- **Επειδή**, ο προσφεύγων ήταν ασφαλισμένος κατά το επίμαχο φορολογικό έτος στην Ελλάδα.

- **Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή **κανένα δημόσιο έγγραφο** από δημόσιο φορέα ή ασφαλιστικό οργανισμό της Ρουμανίας για το επίμαχο έτος (πέραν της Βεβαίωσης Εισοδημάτων της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της Ρουμανίας), **προς απόδειξη των δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς της Ρουμανίας.**
- **Επειδή**, από το προσκομιζόμενο αρχείο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού του στην Ρουμανία δεν προκύπτει η γνησιότητα του εγγράφου (ο προσφεύγων προσκόμισε το εν λόγω αρχείο, στην ρουμανική γλώσσα, σε ηλεκτρονική μορφή αρχείου απλού κειμένου (.txt) και σε έγχαρτη μορφή η οποία δεν φέρει σφραγίδα της τράπεζας ή κάποια άλλη σήμανση) και είναι κατ' επέκταση αόριστο και ασαφές.
- **Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει πολιτικούς ή πολιτισμικούς δεσμούς με τη Ρουμανία.
- **Επειδή**, ο προσφεύγων έως και σήμερα εξακολουθεί να φαίνεται στο σύστημα Μητρώου του taxis κάτοικος Ελλάδας.

Η φορολόγησή του ως κάτοικος Ελλάδας προκύπτει νόμιμη, και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά τα επίμαχο φορολογικά έτη αποτελούσε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πίστωσης φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με την Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ - ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 22791 (ΦΕΚ 9 / 26-1-95/ τ.Α') Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συνημμένου Πρωτοκόλλου» διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 25

ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όταν ένας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος το πρώτο μνημονεύόμενο Κράτος παραχωρεί:

- α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.
- β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο

αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.»

Επειδή σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 (ΦΕΚ Β' 170/30.01.2014) με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013.»

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

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

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

– Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2147/2019, «ΘΕΜΑ: Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23B παρ.1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΔΦ-συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018», ορίζεται ότι:

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

1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 έχει τον χαρακτήρα «τακτικού»/ συνήθους φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εισοδήματος

και συγκεκριμένα του άρθρου I των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου II της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε.2009/2019).

2. Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες του άρθρου 23 Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23Β παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣτΕ 2465/2018. [....].

Επειδή, ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2014 ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 -31.12.2014) στην οποία δήλωσε μόνο τα εισοδήματα που απέκτησε στην Ελλάδα και όχι λοιπά εισοδήματα που απέκτησε στην αλλοδαπή.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, με βάση στοιχεία που εστάλησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής από χώρες Ε.Ε., διαπίστωσε ότι το φορολογικό έτος 2014 ο προσφεύγων έλαβε από την Ρουμανία μισθό ποσού 217.696,70 €, ενώ δεν δόθηκε από την αλλοδαπή αρχή ενημέρωση για τον παρακρατηθέντα φόρο στο εισόδημα αυτό. Η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης συμπεριέλαβε το ποσό ύψους 217.696,70 € ως εισόδημα από μισθούς – συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (ΚΩΔ 389) και εξέδωσε στις 20.12.2020 την προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος καταλογίζοντας σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος 93.148,86 €, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης 9.023,48 € και φόρο πολυτελούς διαβίωσης 1.619,80 €, ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό για τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του 102.387,72 €.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, με την αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δεν είχε δηλώσει καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (ΚΩΔ. 389), ούτε ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή (ΚΩΔ 651).

Επειδή ωστόσο ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ άλλων προσκομίζει:

- Βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της Ρουμανίας, από την οποία προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, η οποία βεβαίωση φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)] και είναι επίσημα μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα

- Επειδή από το ως άνω υπ' αριθ. πρωτ./09.03.2021 έγγραφο της αρμόδιας Ρουμανικής Φορολογικής Αρχής, το ακαθάριστο φορολογητέο εισόδημα στην Ρουμανία κατά το επίμαχο έτος 2014, ανέρχεται σε 967.369 RON, ενώ ο φόρος που αποδόθηκε στην Ρουμανική Φορολογική Αρχή ανέρχεται σε 154.778 RON (Σχετικό 10). Περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία από την Τράπεζα της Ελλάδος και την European Central Bank (ECB) για την νομισματική ισοτιμία από τα οποία προκύπτει ότι η ισοτιμία RON – EUR στις 31/12/2014 ανερχόταν σε 1 EUR = 4,4828 RON (Σχετικό 11). Δυνάμει των ανωτέρω, το ποσό του ακαθάριστου εισοδήματος του προσφεύγοντος στην Ρουμανία ανέρχεται σε 215.795,70 € και το ποσό του φόρου που αποδόθηκε στις Ρουμανικές φορολογικές αρχές ανέρχεται σε 34.527,08 €.

- Νόμιμα μεταφρασμένης στην ελληνική, της από 03.02.2021 Βεβαίωσης της που εδρεύει στην Ρουμανία στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων εργαζόταν στην εν λόγω εταιρεία με καθήκοντα Γενικού Διευθυντή κατά το διάστημα 01/01/2014 – 31/12/2014 και ο ετήσιος καθαρός μισθός του ανερχόταν σε 812.591 RON (Σχετ. 2).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, ναι μεν η Δ.Ο.Υ. ορθώς προέβη στην εκκαθάριση σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της πλην όμως από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου και την προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών ο προσφεύγων το έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και απέκτησε εισόδημα στην Ρουμανία με την οποία υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., και σύμφωνα με την Σ.Α.Φ.Δ., η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής.

Επειδή, από τα παραπάνω στοιχεία, προκύπτει ότι ο προσφεύγων το έτος 2014, απέκτησε στην Ρουμανία ακαθάριστα εισοδήματα ποσού 215.795,70 € και ο φόρος που καταβλήθηκε στη Ρουμανία είναι 34.527,08 €, γίνεται δεκτό ότι ο φόρος αλλοδαπής ύψους 34.527,08 € πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του καταβλητέου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο φορολογούμενος στα πλαίσια του άρθρου 63B του Ν. 4174/2013, δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την κοινοποίησή της, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας τη Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας έτους 2014 από την φορολογική αρχή της

Ρουμανίας (δεδομένου ότι η Ρουμανία εμπίπτει στις περιπτώσεις όπου προβλέπεται η έκδοση της εν λόγω βεβαίωσης), και τα κατά την κρίση του κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για την στοιχειοθέτηση της έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ως προς το ποσό που προκύπτει ότι λήφθηκε σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία στη Ρουμανία.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει επανεκκαθάριση της Δ.Φ.Ε. του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014, όπου:

- στον κωδικό 389 «Καθαρό εισόδημα από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ., αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» θα τροποποιηθεί το ποσό από 217.696,70 € σε 215.795,70 €
- ο κωδικός 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19)» θα συμπληρωθεί με το ποσό των 34.527,08€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **19.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., κατοίκου ως προς το πραγματικό ποσό του καθαρού εισοδήματος που εισπράχθηκε και την νέα εκκαθάριση της δήλωσης Φορολογίας φορολογικού έτους 2014 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και σε συνδυασμό με την επιβολή Πράξης Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013).

Την απόρριψη των ισχυρισμών του ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το έτος 2014 και ότι θα πρέπει να ακυρωθούν εν όλω α) η με αριθ. ειδοποίησης/20.12.2020 (αρ. πράξης, Α.Χ.Κ.) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (αρθ. 33 του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014 και β) η από 20-12-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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