



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1473

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενου, κατοίκου, οδός, αριθ., κατά α) της από 29.11.2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με βάση την 1^η τροποποιητική Δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης (αρ. δηλ., αρ. ειδ/σης, αρ. χρημ. Κατ. /,) και β) της από 29.11.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α)Τη με αριθ. ειδοποίησης/2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (με βάση την 1^η Τροποποιητική Δήλωση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, για το φορολογικό έτος 2015, και β)του από 29.11.2021 Προστίμου

του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 07.01.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Τα με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 11.01.2022 και ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 17.02.2022 συμπληρωματικά υπομνήματα του προσφεύγοντος επί της ως άνω ενδικοφανούς με πρόσθετους λόγους και συμπληρωματικά έγγραφα.

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

Επί της από 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με τη με αριθ. ειδοποίησης/2021 (αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ./.....) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (με βάση την 1^η Τροποποιητική Δήλωση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 58.683,73 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.680,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 73.363,94 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού των 2.093,09 ευρώ.
- II. Με την από 29.11.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και 2 περ. β' του ν. 4174/2013.

Οι 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, του, με Α.Φ.Μ., είχε λάβει το έτος 2015 εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα ποσό από αμοιβές μελών Δ.Σ. ύψους 218.451,87€ (ποσό φόρου 34.952,28 ευρώ) από τη Ρουμανία, 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 2015, το ποσό των 218.451,87€ στον κωδικό 389 ως όφειλε, και 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 2015 από την οποία προέκυψε το νέο καταβλητέο ποσό φόρου για τον προσφεύγοντα 73.363,94 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και του επιβληθέντος επί αυτής προστίμου, που αφορούν το φορολογικό έτος 2015, ή διαφορετικά την τροποποίηση και την μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, 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.

Τέλος αιτείται την κλήση του σε ακρόαση κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς.

Σε συνέχεια της ως άνω ενδικοφανούς, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 11.01.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε βεβαίωση του με την οποία βεβαιώνεται ότι ο κ. διετέλεσε εκλεγμένο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου του ως άνω Επιμελητηρίου με έδρα τη κατά το φορολογικό έτος 2015, συμμετείχε δε αυτοπροσώπως και διά ζώσης τόσο στις συνεδριάσεις του ως άνω Επιμελητηρίου, που λάμβαναν χώρα στην έδρα του Επιμελητηρίου στη Ρουμανία, καθώς και στο σύνολο των εκδηλώσεων που διοργανώθηκαν από αυτό κατά το υπό εξέταση φορολογικό έτος. Η ως άνω βεβαίωση συντάχθηκε και κατατέθηκε τόσο στην Ελληνική όσο και στη Ρουμανική γλώσσα.

Κατόπιν, με την υποβολή του με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 17.02.2022 συμπληρωματικού υπομνήματος, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικό υπόμνημα, σύμφωνα με το οποίο ισχυρίζεται ότι α)εργαζόταν ως μισθωτός στην τράπεζα, όπου κατείχε τη θέση του Γενικού Διευθυντή, με πλήρες ωράριο και συνεχή καθημερινή φυσική παρουσία στα γραφεία της εν λόγω τράπεζας, β)μίσθωνε κατοικία και κατέβαλε ενοίκιο στο οποίο συμπεριλαμβανόταν οι λογαριασμοί υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στη, γ)διατηρούσε τραπεζικό λογαριασμό στη και πραγματοποιούσε συνεχώς δαπάνες στη χώρα και δ)διετέλεσε εκλεγμένο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου του ως άνω Επιμελητηρίου με έδρα τη κατά το φορολογικό έτος 2015 και συμμετείχε στις συνεδριάσεις του. Επίσης κατέθεσε το με αριθ. /2022 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της Ρουμανίας με την επισημείωση της Χάγης, νομίμως μεταφρασμένο.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. «Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.»

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αν το κρίνει απαραίτητο, αλλά εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη από την Υπηρεσία η κλίση του προσφεύγοντος σε ακρόαση.

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 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 “αυτόματα” 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 οίκοθεν 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 προσαυξήσεων, 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, του, με Α.Φ.Μ., έλαβε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα ποσού 218.451,87 €, 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 Ελλάδας 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 συνδυασμού 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.1260/19.12.2014, Τρόπος απόδειξης φορολογικής κατοικίας, ορίζεται ότι:

«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/φύοιησης 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 (εκτός αν ελλείψει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συνδέσμους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.

3. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 του παρόντος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το με αριθμό Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/σης Οργάνωσης. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

4. Τέλος, εφόσον κατά τα ανωτέρω αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, θα έχουν εφαρμογή, σε

κάθε περίπτωση, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ).

Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.»

Επειδή, στην παρ. Β1 της ΠΟΛ.1177/14.7.2014 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή: i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή με την ΠΟΛ 1058/2015, ορίζεται ότι: «.....2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, 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 δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια

ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. [Α6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014](#) έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.....».

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/σης 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 οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι: α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής.

Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

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

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

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

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.

Άρθρο 27

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ

1. Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό σαν αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με αυτή τη Σύμβαση μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να θέσει την περίπτωση του υπόψη της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή, αν εφαρμόζεται γι' αυτό το πρόσωπο η παράγραφος 1 του άρθρου 26, της αρμόδιας Αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους, του οποίου είναι υπήκοος. Η περίπτωση αυτή πρέπει να τεθεί υπόψη μέσα σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου, η επιβολή του οποίου δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης.

2. Η αρμόδια Αρχή προσπαθεί, αν θεωρήσει βάσιμη την ένσταση και αν η ίδια δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση να επιλύσει τη διαφορά με αμοιβαίο συμφωνία με την αρμόδια Αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση.

3. Οι αρμόδιες Αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα προσπαθούν να επιλύουν με αμοιβαία συμφωνία οποιεσδήποτε δυσχέρειες ή αμφιβολίες ανακύπτουν ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή της Σύμβασης. Μπορούν επίσης να διαβουλεύονται μεταξύ τους για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τη Σύμβαση.

4. Οι αρμόδιες Αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών μπορούν να επικοινωνούν μεταξύ τους απευθείας με σκοπό να φθάσουν σε μία συμφωνία με την έννοια των προηγούμενων παραγράφων. Όταν κρίνεται σκόπιμο για την επίτευξη συμφωνίας να λάβει χώρα προφορική για την επίτευξη συμφωνίας να λάβει χώρα προφορική ανταλλαγή απόψεως αυτή η ανταλλαγή μπορεί να γίνει μέσω μιας Επιτροπής που θα αποτελείται από αντιπροσώπους των αρμόδιων Αρχών των Συμβαλλόμενων Κρατών.

5. Οι αρμόδιες Αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα διαβουλεύονται, όταν οι τροποποιήσεις της φορολογικής τους νομοθεσίας απαιτούν, την προσαρμογή της σύμβασης.

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 οικογένειάς 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, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά το έτος 2015.

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 22.11.2021 Βεβαίωση εργοδότη, ήτοι της με έδρα στο της Ρουμανίας με την οποία αναφέρεται ότι ο ίδιος εργαζόταν στην εν λόγω

τράπεζα το φορολογικό έτος 2015 με καθεστώς πλήρους απασχόλησης στη θέση του Γενικού Διευθυντή της παραπάνω Τράπεζας με καθημερινή παρουσία στα εγκαταστάσεις της (Σχετ. 2),
β. την από 22.12.2013 σύμβαση μίσθωσης μεταξύ του προσφεύγοντος και της-
..... για μίσθωση ακινήτου στη διεύθυνση στον τέταρτο όροφο αποτελούμενο από 2 δωμάτια και τους προσκείμενους χώρους, με διάρκεια μίσθωσης από την 01.01.2014 έως την 21.07.2016 με μηνιαίο μίσθωμα 1.900,00 ευρώ και περιλαμβάνει όλα τα έξοδα (Σχετικό 3),
γ. την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού μισθοδοσίας (staff current account) με αριθμό που διατηρούσε στην για το φορολογικό έτος 2015, προς απόδειξη 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 (Σχετικά 4^α, 4β & 4γ),
δ. κινήσεις της πιστωτικής κάρτας της (extras de card credit) για το έτος 2015 προς απόδειξη πραγματοποίησης δαπανών στη Ρουμανία, όπου εν προκειμένω η διεύθυνσή του προσφεύγοντος είναι η διεύθυνση (Σχετικό 5).
ε. 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 6), προς απόδειξιν τους τεκμηρίου της υπερδιετούς διάστασης με την σύζυγό του, επικαλούμενος το άρθρο 1439 Α.Κ.
στ. το από 27.05.2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό για τη ρύθμιση επιμέλειας – επικοινωνίας ανήλικων τέκνων - λοιπών θεμάτων με το οποίο, μεταξύ άλλων, ανατέθηκε η επιμέλεια των ανήλικων τέκνων τους στην πρώην σύζυγο του προσφεύγοντος, σύμφωνα και με τα ανωτέρω (Σχετικό 7),
ζ. την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου επί της υπ' αριθμ. / /2016 αίτησης για την έκδοση συναινετικού διαζυγίου (Σχετικό 8),
η. Την από 15.09.2017 Γνωστοποίηση αποτελέσματος πιστοποίησης αναπηρίας του υιού του προσφεύγοντος - (Σχετικό 9), προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι το μικρότερο από τα τέκνα του πάσχει από διάχυτη αναπτυξιακή διαταραχή – αυτισμός, η πάθηση είναι παιδοψυχιατρική, η δε αναπηρία άρχεται από γεννήσεως και διαρκεί εφ' όρου ζωής.
Επίσης, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας την από 15.12.2021 βεβαίωση εκδοθείσα από , με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων διετέλεσε ενεργό εκλεγμένο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου του ως άνω Επιμελητηρίου με έδρα τη Ρουμανία κατά τα έτη 2014 και 2015 και μέχρι το 2018 συμμετείχε αυτοπροσώπως και διά ζώσης τόσο στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, που λάμβαναν χώρα στην έδρα του Επιμελητηρίου στη Ρουμανία, καθώς και στο σύνολο των εκδηλώσεων που διοργανώθηκαν από αυτό κατά το υπό εξέταση φορολογικό έτος. Η ως άνω βεβαίωση συντάχθηκε και κατατέθηκε τόσο στην Ελληνική όσο και στη Ρουμανική γλώσσα.
Επιπλέον, ο προσφεύγων με συμπληρωματικό υπόμνημα (αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/17.02.2022) που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε το με αριθ. /2022 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της Ρουμανίας, το οποίο ισχύει για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, με την επισημείωση της Χάγης, νομίμως μεταφρασμένο.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ./2016 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την οποία δήλωσε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το ποσό των 67.629,50 € (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 εργοδότηρια εταιρεία Α.Φ.Μ., ο προσφεύγων έλαβε το έτος 2015 για μισθωτή εργασία που παρείχε στην Ελλάδα τακτικές αποδοχές ύψους 63.138,53 € επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 19.520,91 €, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.525,54 € και παροχές σε είδος άρθρου 13 ν.4174/2013 ύψους 4.490,97€.

Επειδή, με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ο προσφεύγων δήλωσε επιπλέον τα εξής:

- Εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 681,10€ και φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 102,17 ευρώ.
- Η κύρια κατοικία στην οποία διέμενε από 1.01.2015/31.12.2015 ήταν το ακίνητο επιφάνειας 96 τ.μ. επί της οδού στην Το ακίνητο ήταν μισθωμένο από τον ίδιο (εκμισθώτρια με ΑΦΜ) και κατεβλήθη ετήσιο μίσθωμα ποσού 7.800,00 €.
- Κατέβαλε το διάστημα 1.01.2015/31.12.2015 για ενοίκιο ακινήτων εκτός από κύρια κατοικία και κατοικία παιδιών που σπουδάζουν το ποσό των 2.200,00€ (εκμισθώτρια με ΑΦΜ).
- Διατηρούσε το διάστημα 1.01.2015/31.12.2015 δευτερεύουσα κατοικία στην Ελλάδα (κωδ 205) μονοκατοικία 64 τ.μ. ιδιοκτησίας του.
- Κατέβαλε το διάστημα από 1.01.2015/31.12.2015 για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων το ποσό των 39.226,34€.
- Είχε την χρήση (12 μήνες) του οχήματος ιδιοκτησίας του με αριθμό κυκλοφορίας ΕΙΧ κυλινδρισμού 2.979cc.

Επειδή, κατόπιν στοιχείων που έλαβε η Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με την Φορολογική Διοίκηση της Ρουμανίας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, του, με Α.Φ.Μ., έλαβε το έτος 2015 εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα ποσό από αμοιβές μελών Δ.Σ. ύψους 218.451,87€ (ποσό φόρου 34.952,28 ευρώ) από τη Ρουμανία, για το οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης συμπεριέλαβε το ποσό ύψους 218.451,87ευρώ (κωδ. 389) και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα της περ. 16 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) ύψους 34.952,28 ευρώ (κωδ. 651)

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση με μήνυμα που εστάλη κεντρικά ενημέρωσε τον προσφεύγοντα προκειμένου να προβεί στην δήλωση του ανωτέρω εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε. Σημειώνεται δε ότι δεν είχε αιτηθεί τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1201/2017 και υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 4 της Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ – ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ «Νόμος 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», εάν ένα φυσικό πρόσωπο είναι

κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών τότε η φορολογική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής: α) θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία, αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, β) εάν το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να καθοριστεί θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του και γ) στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

Επειδή, συνεκτιμώντας όλα τα αναφερόμενα πρόσφορα στοιχεία όπως τον τόπο άσκησης επαγγελματικών του καθηκόντων (ήτοι Ελλάδα και Ρουμανία) και το γεγονός ότι δεν έχει προσκομίσει τις συμβάσεις εργασίας που έχει συνάψει με τις εργοδότης εταιρείες, δεν προκύπτει ρητώς η διάρκεια απασχόλησης σε κάθε χώρα. Επίσης δεν προκύπτει ο τύπος των διοικητικών δεσμών (π.χ. ασφαλιστικών), ούτε ο τύπος των κοινωνικών του δεσμών, ήτοι δεν προκύπτει με σαφήνεια το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Επιπλέον δεν προσκομίζει 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, ως εκ τούτου δεν μπορεί να καθοριστεί με σαφήνεια το κράτος της συνήθους διαμονής του (ΠΟΛ 1201/2017).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, ήτοι Ελλάδας και Ρουμανίας, δεν προκύπτει με σαφήνεια σε ποιο από τα δύο Κράτη έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ή τη συνήθη διαμονή του τότε θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος TAXIS ο προσφεύγων έχει ελληνική υπηκοότητα, συνεπώς η φορολόγησή του ως κάτοικος Ελλάδας είναι νόμιμη ως εκ τούτου νόμιμα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 63Α του ν.4174/2013, σχετικά με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 63Α

Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού

1. Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) (Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το Ν. 2216/1994 (Α' 83), διεξάγεται από τη Φορολογική Διοίκηση και τα αποτελέσματά της επέρχονται με την έκδοση Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

2. Μετά την ολοκλήρωση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, το αποτέλεσμα αυτής κοινοποιείται στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά και ο οποίος δύναται να αποδεχθεί αυτήν

εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της. Σε περίπτωση αποδοχής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού εντός της ανωτέρω προθεσμίας, εκδίδεται Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού η οποία δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία υποβολής του αιτήματος για έναρξη Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και το περιεχόμενο αυτού, οι αρμόδιες υπηρεσίες για την εξέτασή του, η διαδικασία επίτευξης Συμφωνίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, κάθε λεπτομέρεια σχετική με την κοινοποίηση του αποτελέσματος της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού στον φορολογούμενο και τη διαδικασία αποδοχής αυτής, το περιεχόμενο της Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού και κάθε άλλο σχετικό με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού θέμα.»

Επιπλέον έχει εκδοθεί η με αριθ. Α.1226/2020 (ΦΕΚ Β 4504/2020) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με τη οποία ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης και εσφαλμένης επιβολής προστίμου για δήθεν υποβολή ανακριβούς/ μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί διαδικαστικών παραβάσεων:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ`, στ` και ιγ` της παραγράφου 1.,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β`, γ` και δ` της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, ...».

Επειδή, ορθώς επιβλήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης και εσφαλμένης επιβολής προστίμου για δήθεν υποβολή ανακριβούς/ μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενου, κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση α) της από 29.11.2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

φορολογικού έτους 2015 με βάση την 1^η τροποποιητική Δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης (αρ. δηλ., αρ. ειδ/σης, αρ. χρημ. Κατ. /) και β) της από 29.11.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Φορολογικό Έτος 2015

➤ Τελικό Χρεωστικό Ποσό Φόρου Εισοδήματος: 73.363,94 ευρώ

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. ειδοποίησης/2021 (αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ. /) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

➤ Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

Καταλογιζόμενο ποσό: 100,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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