



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 27/04/2022

Αριθμός Απόφασης: 1427

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. 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».

3. Την από **28/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

-Της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-Της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-Της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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:

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.284,76 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.305,03 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 27.790,36 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **53.380,15 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 5.364,79 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 803,28 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 6.402,88 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **12.570,95 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.170,94 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 628,53 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 4.085,47 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **12.884,94 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.913,87 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 132,30 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.456,94 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **7.503,11 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκαν κατόπιν της από 09/11/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Δυνάμει της με αριθμ...../2018 αρχικής εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2012-2015. Στα πλαίσια του ελέγχου έγινε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης είχαν διαπιστωθεί ονομαστικές πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορούν το επιτήδευσμά του στην Γερμανία και για το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκόμισε παραστατικά πώλησης της ατομικής του επιχείρησης στην Γερμανία (DE.....), και ο έλεγχος δεν καταλόγισε διαφορά εισοδήματος ως προς αυτές με την επιφύλαξη της διασταύρωσης των στοιχείων μέσω Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής.

Συγκεκριμένα στάλθηκε από την ελεγκτική αρχή το με αριθμ. πρωτ...../2018 έγγραφο προς την Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων με το οποίο ζητήθηκαν για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα πληροφορίες από τις γερμανικές φορολογικές αρχές για το εάν ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας και πληροφορίες σχετικές με την δραστηριότητα του ελεγχόμενου στην Γερμανία.

Σε συνέχεια των ανωτέρω στάλθηκε αρχικά σχετική πληροφόρηση από την ΔΟΣ με το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ.....ΕΞ2019/07-05-2019 έγγραφο και κατόπιν αξιολόγησης αυτών ζητήθηκε εκ νέου από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας με το με αριθμ. πρωτ...../2020 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών περαιτέρω διευκρίνιση από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας.

Η ΔΟΣ προς απάντηση του προαναφερθέντος αιτήματος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ.....ΕΞ2021ΕΜΠ/02-03-2021 έγγραφο. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχαν αποσταλεί από τις φορολογικές αρχές και από τα οποία αφενός δεν επιβεβαιώθηκε ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας ως ο ίδιος επικαλούταν, αφετέρου οι πωλήσεις από την εν λόγω δραστηριότητα δεν δηλώθηκαν στις φορολογικές αρχές της Γερμανίας και δεν καταβλήθηκε φόρος εισοδήματος επ' αυτών, καταλόγισε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα τα παρακάτω ανά έτος ποσά:

ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ που δεν έχει φορολογηθεί στην Γερμανία ή στην Ελλάδα.
2012	474.665,41	411.631,02	63.034,39
2013	125.850,00	105.216,18	20.633,82
2014	49.611,00	18.184,30	31.426,70
2015	22.102,90	3.203,40	18.899,50

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

ΠΡΩΤΟΝ: Μη σύλληψη η διενέργεια νέου ελέγχου για το ΙΔΙΟ ΠΡΟΣΩΠΟ, υπό την ΙΔΙΑ ΙΔΙΟΤΗΤΑ (του φορολογικού κατοίκου Ελλάδας), για τις ΙΔΙΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ και αναφορικά με τις ΙΔΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ. Ουδέν νέο συμπληρωματικό στοιχείο υπάρχει, που να δικαιολογεί τον υπό κρίση νέο έλεγχο, καθώς ακόμη και υπό την εκδοχή ότι από τις απαντήσεις της φορολογικής αρχής της Γερμανίας, προκύπτει ότι είμαι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αυτό σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί νέο στοιχείο, που να δικαιολογεί τη διενέργεια νέου ελέγχου και την έκδοση νέων καταλογιστικών πράξεων για χρήσεις και καταθέσεις, που έχουν ήδη ελεγχθεί, υπό το ίδιο πρίσμα, ήτοι ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

ΔΕΥΤΕΡΟΝ: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 – 2014. Εν προκειμένω, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της δεκαετούς παραγραφής, καθώς ο νέος έλεγχος, όπως αναλύθηκε και παραπάνω, δεν στηρίζεται, σε νέο Συμπληρωματικό Στοιχείο. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή, για τη διενέργεια του νέου ελέγχου επικαλείται ως νέο συμπληρωματικό στοιχείο τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/7.5.2019 και ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021 ΕΜΠ. 2/3/2021 έγγραφα της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων. Όμως, όπως αναλύθηκε παραπάνω, τα εν λόγω έγγραφο σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν νέο στοιχείο, που να δικαιολογούν τη διενέργεια νέου ελέγχου για την ίδια χρήση και τις ίδιες καταθέσεις, καθώς το πόρισμα, που προέκυψε – κατά τον έλεγχο – από το εν λόγω έγγραφο, ήτοι ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ήταν ούτως ή άλλως η βάση του αρχικού ελέγχου. Ήδη κατά τον προηγούμενο /αρχικό έλεγχο η φορολογική αρχή διέθετε πλήρη στοιχεία για το σύνολο των συναλλαγών και καταθέσεων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Σε κάθε περίπτωση ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι, το επικαλούμενο από τη φορολογική αρχή στοιχείο, αποτελεί νέο στοιχείο σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, τότε και πάλι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2013 και 2014. Η απάντηση είχε δοθεί από τις γερμανικές φορολογικές αρχές στη Δ/νση Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου ήδη το 2019, η οποία την είχε αποστείλει στην ελέγχουσα φορολογική αρχή στις 7/5/2019. Συνεπώς η φορολογική αρχή μπορούσε να προχωρήσει στον έλεγχο ήδη το έτος αυτό.

ΤΡΙΤΟΝ: Η κρίση του ελέγχου είναι πλημμελής. Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ήμουν φορολογικός κάτοικος της Ο. Δ. της Γερμανίας και όχι της Ελλάδος. Στην υπό κρίση περίπτωση όπως τόνισε και κατά τον αρχικό έλεγχο αλλά και κατά τον υπό κρίση έλεγχο, τόσο η μόνιμη κατοικία του και η συνήθης διαμονή του, όσο και το κέντρο των ζωτικών οικονομικών του συμφερόντων βρισκόταν κατά τις επίδικες χρήσεις στην Ο. Δ. της Γερμανίας και κατά συνέπεια, τις ελεγχόμενες χρήσεις, ήταν φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής και όχι της Ελλάδος. Αυτό είχε τονίσει εξ αρχής με την επισήμανση ότι εισοδήματα αποκτούσε κατά την περίοδο αυτή μόνο από Επιχειρηματική Δραστηριότητά μου στην Ο.Δ. της Γερμανίας, και για τις χρήσεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εν λόγω κράτος, ενώ για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους δεν αποκτούσε εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα. Από όλα τα ως άνω στοιχεία που έχω προσκομίσει ενώπιον του ελέγχου, προκύπτει κατά τρόπο σαφή και αναντίλεκτο ότι, από το έτος 1991 μέχρι και το έτος 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος της Ο.Δ. της Γερμανίας όπου και αποκόμιζε τα προς το ζην, από την εκεί επιχειρηματική του δραστηριότητα. Αυτό

άλλωστε προκύπτει και από τα έγγραφα της γερμανικής φορολογικής αρχής, τα οποία επικαλείται ο έλεγχος. Σημειώνεται απλώς ότι η πρώην σύζυγος του είναι Γερμανίδα και οι δύο υιοί του, και γεννήθηκαν στην Γερμανία και διατηρούν γερμανική υπηκοότητα.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.11 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή στο άρθρο 84 παρ.4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ.1 και 2 του ν.4173/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,...».

Επειδή στο άρθρο 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

Επειδή στο άρθρο 61 παρ.7 και 8 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«7. Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει κάτοικος εξωτερικού και αποκτά πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του, βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους στο οποίο δηλώνει κάτοικος από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους ή αντίγραφο της εκκαθάρισης της φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται από τη φορολογική αρχή ή από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή...

8.α. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου.

β. Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο του άρθρου αυτού, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. **Αν δεν προσκομισθούν**

ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή στο άρθρο 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή στο άρθρο 4 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.».

Επειδή στο άρθρο 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.».

Επειδή ως προς την διαδικασία αλλαγής φορολογικής κατοικίας και τα σχετικά δικαιολογητικά που απαιτούνται για τα υπό κρίση φορολογικά έτη έχουν εκδοθεί οι παρακάτω αποφάσεις της Διοίκησης:

«ΠΟΛ 1136/2013

1. Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται να προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και εφεξής:

- α) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους, ή
- β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός τους, ή
- γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος.

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 από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

...

2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω δικαιολογητικών, τα φυσικά πρόσωπα θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους.

ΠΟΛ1177/2014

«...1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α΄ της παρούσης προκύπτει 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.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.».

ΠΟΛ 1260/2014

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

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

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο **υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ)** και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη **Αίτηση** για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

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

εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής **δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**

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

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους **προβλέπεται** από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε **δεν απαιτείται** η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, **από μόνα τους** δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (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-συνλόγους, 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/νσης 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.

ΠΟΛ 1058/2015

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: ...

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....

...Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσουν τα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.».

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

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

Επειδή εν προκειμένω ως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης στον προσφεύγοντα είχε διενεργηθεί αρχικός έλεγχος. Ο προσφεύγων ως προκύπτει και από την οικεία έκθεση του αρχικού ελέγχου, θεωρήθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και φορολογήθηκε αναλόγως πλην όμως για συγκεκριμένες ονομαστικές πιστώσεις οι οποίες αφορούσαν στην επαγγελματική δραστηριότητά του στην Γερμανία η ελεγκτική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου επιφυλάχθηκε ως προς την φορολόγηση αυτών και απέστειλε στο πλαίσιο αυτό αίτημα διοικητικής συνδρομής στις φορολογικές αρχές της Γερμανίας με τα με αριθμ. πρωτ...../2018 και με το με αριθμ. πρωτ...../2020 αιτήματά της.

Ο υπό κρίση έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που απεστάλησαν αρχικά με το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/7.5.2019 έγγραφο της ΔΟΣ και εν συνεχεία τις μετέπειτα αναλυτικότερες πληροφορίες που απεστάλησαν με το με ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021 ΕΜΠ. 2/3/2021 έγγραφο της ΔΟΣ κατόπιν του με αριθμ. πρωτ...../2020 αιτήματος τους, με το οποίο ζητήθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις ως προς το εισόδημα που αποκτήθηκε από την δραστηριότητά του στην Γερμανία αλλοδαπή, και στοιχεία φορολόγησής του, καταλόγισε με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τις υπό κρίση διαφορές εισοδήματος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο και συνεπεία αυτού, για τα φορολογικά έτη 2012-2014 έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου.

Ωστόσο ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς όπως προκύπτει τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2γ και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.2β του ν.4174/2013, ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται σε κάθε περίπτωση και γίνεται αφενός δεκαετής για τις χρήσεις 2012 και 2013, ενώ για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 παρατείνεται για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.

Εν προκειμένω με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/ 02-03-2021 έγγραφο της ΔΟΣ διαβιβάσθηκαν οι τελικές διευκρινίσεις και πληροφορίες επί των υπό κρίση τιμολογίων και επί της φορολογικής εικόνας του προσφεύγοντος από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του 2021, ήτοι εντός του προβλεπόμενου στην περίπτωση χρόνου παραγραφής.

Επειδή ο προσφεύγων πέραν του ανωτέρω ισχυρισμού περί παραγραφής ισχυρίζεται ότι για τα υπό κρίση φορολογικά έτη σε κάθε περίπτωση είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας και το εισόδημα από την εμπορική του δραστηριότητα φορολογείται στην αλλοδαπή.

Ο προσφεύγων είχε προβάλλει τον ανωτέρω ισχυρισμό και κατά τον αρχικό έλεγχο. Στο πλαίσιο του ελέγχου ζητήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή όλες οι δηλώσεις μητρώου του προσφεύγοντος για το διάστημα από 08/03/2000 - 31/12/2016. Όπως αναφέρεται στην σελίδα 9 της αρχικής έκθεσης ελέγχου, στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σχετικά με το υπό κρίση διάστημα απεικονίζονται τα παρακάτω:

- Η δήλωση διακοπής εκπροσώπησης (αρ. Δηλ./2013 Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης) και η δήλωση έναρξης σχέσης εκπροσώπησης - με φορολογικό εκπρόσωπο του άρθρου 8 ΚΦΔ (αρ. Δηλ./2014 Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης) πραγματοποιήθηκαν συστημικά (κεντρική καταχώρηση από την υπηρεσία TAXIS...)

-από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μόνο κατά το φορολογικό έτος 2015 έχει επιλεγεί ο κωδικός 319 κάτοικος εξωτερικού στα δε έτη από 2012 έως 2014 σύμφωνα με τους επιλεγμένους κωδικούς φιλοξενείται από τον πατέρα του, ενώ το φορολογικό έτος 2014 δεν υπέβαλλε δήλωση.

-στις 12/10/2016 ο ελεγχόμενος με την αρ. δηλ./2016 έκανε έναρξη εργασιών εναλλακτικών θεραπειών ενώ διέκοψε οριστικά με την δήλωσή του αρ./2016 η σχέση εκπροσώπησης του απ' τον φορολογικό εκπρόσωπό του (άρθρο 8 ΚΦΔ) πατέρα του του (Α.Φ.Μ.). Τέλος ο ελεγχόμενος με την αριθ. δήλωση/2016 προσέθεσε στις δευτερεύουσες δραστηριότητές του την κατασκευή και εμπορία ηλεκτροθερμικών συσκευών δηλαδή την δραστηριότητα που ισχυρίζεται ότι ασκούσε κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από την Γερμανία με ατομική επιχείρηση εδρεύουσα στην Γερμανία με γερμανικό Α.Φ.Μ. που έκανε πωλήσεις στην ελληνική επικράτεια με εισπράξεις σε ελληνικό τραπεζικό λογαριασμό και εμβάσματα από τον λογαριασμό αυτό για την πληρωμή των προμηθευτών του κυρίως της στην Ιρλανδία.

Ενώ κατά τον έλεγχο είχε προσκομίσει ως αναφέρεται στην σελίδα 10 της από 19/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φωτοαντίγραφα εγγράφων των αρχών της Γερμανίας (χωρίς μετάφραση) τα οποία ως αναφέρεται επισυνάφθηκαν στο με αριθμ. πρωτ...../2018 αίτημα διοικητικής συνδρομής της ελεγκτικής αρχής προς τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας μέσω της ΔΟΣ. Με το ανωτέρω αίτημα της ελεγκτικής αρχής ζητήθηκε να ερωτηθούν οι φορολογικές αρχές της Γερμανίας για το χρονικό διάστημα 01/01/2012 - 31/12/2015 για τον προσφεύγοντα:

-Αν ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας,

-Αν ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα και αν στα πλαίσια αυτά πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την Γερμανία στην Ελλάδα...

-Αν έχει φορολογηθεί σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία της Γερμανίας... και έχει καταστεί οριστική η φορολογική του υποχρέωση.

Προς απάντηση του ανωτέρω αιτήματος με το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ.....ΕΞ2019/07-05-2019 έγγραφο της ΔΟΣ διαβιβάστηκαν από τις φορολογικές αρχές αρχικά οι παρακάτω πληροφορίες:

α) «Δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος Γερμανίας σύμφωνα με την εσωτερική της νομοθεσία η βάση της οικείας ΣΑΔΦ. Δεν είχε κάποια μόνιμη κατοικία/συνήθη διαμονή στη Γερμανία ούτε κοινωνικούς/οικονομικούς δεσμούς εκεί.»

β) «Είναι καταχωρημένος στη Γερμανία για άλλες οικονομικές δραστηριότητες, ήτοι το εμπόριο θερμαντικών σωμάτων (εγχώρια αγορά, πώληση στην Ελλάδα), η δραστηριότητα του εμπορίου καταχωρήθηκε στη Γερμανία από 16-11-2010 έως 10-10-2017.»

δεν υφίσταται φορολογική κατοικία στην Γερμανία και δεν είχε κάποια μόνιμη κατοικία/συνήθη διαμονή στη Γερμανία ούτε κοινωνικούς/οικονομικούς δεσμούς εκεί, τα υπό κρίση εισοδήματα δεν δηλώθηκαν και δεν φορολογήθηκαν στην Γερμανία αφετέρου και από την πλευρά του προσφεύγοντος δεν προσκομίσθηκε κανένα από τα προβλεπόμενα στις ανωτέρω αποφάσεις της Διοίκησης, έγγραφα από το οποίο να αποδεικνύεται η μόνιμη διαμονή του στην Γερμανία κατά το υπό κρίση διάστημα. Ειδικότερα προσκόμισε τα παρακάτω:

1. Δήλωση έναρξης επιτηδεύματος στην κοινότητα της Γερμανίας έτους 2010.
2. Δήλωση Μεταφοράς έδρας επιτηδεύματος στην της Γερμανίας.
3. Δήλωση Διακοπής επιτηδεύματος στον δήμο του έτους 2017.
4. Αντίγραφο ταυτότητας (χωρίς μετάφραση) αναφερόμενη από τον προσφεύγοντα ως ταυτότητα της Κοινωνικής του ασφάλισης, με ημερομηνία έκδοσης 11.11.04,
5. Την από 05/05/2010 Έκθεση δέσμευσης και ακινητοποίησης αυτοκινήτου απόφαση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικού.
6. Απολυτήριο Λυκείου Στουτγάρδης με ημερομηνία έκδοσης 31.05.1983.

Από τα ανωτέρω έγγραφα πέραν της έναρξης επιτηδεύματος στην αλλοδαπή (από το 2010-2017), για το οποίο υφίσταται και επίσημη πληροφορία από τις φορολογικές αρχές (χωρίς όμως να βεβαιώνεται από τις φορολογικές αρχές ότι είναι και φορολογικός κάτοικος,) από τα λοιπά έγγραφα δεν προκύπτει για το υπό κρίση διάστημα ότι υφίσταται μόνιμη διαμονή στην Γερμανία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , **ΑΦΜ** , και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- Της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012),
- Της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 – 31.12.2013),
- Της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 – 31.12.2014)
- Της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 – 31.12.2015)

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

Οικονομικό έτος 2013

Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.284,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.305,03
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	27.790,36
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	53.380,15

(-ως η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 - 31.12.2012)),

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.364,79
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	803,28
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.402,88
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	12.570,95

(- ως η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 - 31.12.2013)),

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.170,94
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	628,53
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.085,47
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	12.884,94

(- ως η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 - 31.12.2014))

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.913,87
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	132,30
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.456,94
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	7.503,11

(- ως η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 – 31.12.2015))

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Γ.ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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