



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26.04.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Αριθμός απόφασης: 1418

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **23.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά της με αρ. δήλωσης, αριθ. ειδοποίησης, Α.Χ.Κ. /..... και με ημερομηνία έκδοσης 27-11-2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.
5. Την ως ανωτέρω Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 23/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό δήλωσης, αριθ. ειδοποίησης, Α.Χ.Κ. /12 και με ημερομηνία έκδοσης 27-11-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1^η Τροποποιητική Δήλωση φορολογικού έτους 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους **4.154,63 €**, αντί αρχικού μηδενικού ποσού.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, με βάση στοιχεία που αποστάληκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από την Φορολογική Διοίκηση Ρουμανίας, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων το έτος 2015 έλαβε αμοιβές μισθωτών υπηρεσιών ποσού 30.348,60 ευρώ χωρίς να έχει υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος, ότι το φορολογικό έτος 2015 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, όπως εμφανίζεται και στο ηλεκτρονικό αρχείο (TAXIS-Μητρώο) και ότι ήταν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013 στην οποία έπρεπε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα του.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προσδιόρισε στο φορολογικό έτος 2015 εισόδημα: α) από ακίνητη περιουσία ποσόν ύψους 3.158,52 ευρώ και β) εισόδημα από μισθωτή εργασία ποσόν ύψους 30.378,60 ευρώ, ήτοι συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 33.537,12 ευρώ, και αφού έλαβε υπόψη τον φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή (άρθ. 9 ν. 4172/2013), ύψους 2.922,56 ευρώ και ότι έχει δικαίωμα μείωσης φόρου του άρθρου 16 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους **4.154,63 €**.

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι με την με αριθμό/2018 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού πρόσωπου, έγινε μεταβολή της χώρας κατοικίας του προσφεύγοντα στο Εξωτερικό – Ρουμανία, με αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και με φορολογικό εκπρόσωπο (άρθρο 8 ΚΦΔ) τον ΑΦΜ(σχετ. υπ. αρ. πιστοποιητικό καταχώρησης με διεύθυνση κατοικίας Ρουμανίας με ισχύ 09.04.2015-08.04.2020 και πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2017).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί στο σύνολο της η προσβαλλόμενη ως άνω πράξη, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Το φορολογικό έτος 2015, όπως ισχυρίζεται, ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, ότι κατοικεί μόνιμα στην Ρουμανία από το έτος 2005 και εργάζεται συνεχώς με σύμβαση εξηρημένης εργασίας, διατηρεί την μόνιμη κατοικία του (σε ιδιόκτητη κατοικία που αγόρασε το έτος 2007, Δήμος Βουκουρεστίου,) στην χώρα αυτή όπου διαμένει με την Ρουμανικής καταγωγής γυναίκα του και τα δυο (2) παιδιά του, ότι δεν έχει κανένα εισόδημα στην Ελλάδα, ότι υπέβαλε μηδενική φορολογική δήλωση για το έτος 2015, ότι το έτος 2018 έλαβε πιστοποιητικό από την Ρουμανική φορολογική αρχή από το οποίο προκύπτει, όπως ισχυρίζεται, ότι από την 1^η Ιανουαρίου 2006 είναι φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας. Περαιτέρω επικαλείται ότι, σε απάντηση της από 18.10.2021 ειδοποίησης της ΑΑΔΕ μέσω TAXISnet που τον καλούσε να υποβάλλει διορθωτική δήλωση για το έτος 2015 σχετικά με μισθούς αλλοδαπής, απάντησε καταθέτοντας αίτημα στην ψηφιακή πύλη myAADE με αριθ. /2021 με αποδέκτη την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, τους λόγους που κατέθεσε μηδενική δήλωση εισοδήματος για το έτος 2015, χωρίς τα εισοδήματα αλλοδαπής προς αποφυγή διπλής φορολόγησης αυτών των εισοδημάτων σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διεθνείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4172/2013(ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 Υποκείμενα του φόρου

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.[....]

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, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

«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 και οικονομικούς 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. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα{....}.

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/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.»

Επειδή, στην παράγραφο 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 το άρθρο 4 του ν. 2279 (ΦΕΚ 9 Α/26-1-95) Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, ορίζεται ότι:

ΑΡΘΡΟ 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 μόνο όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 2279 (ΦΕΚ 9 Α/26-1-95), ορίζεται ότι:

ΑΡΘΡΟ 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 απ' αυτή μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1445/2016, κρίθηκε ότι:

«8. Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό.

Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής

Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας.

Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Scumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98).

Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, Op0pa 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d' habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et economiques les plus etroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε, όπως αναφέρεται στην από 10.02.2022 έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ότι το ελεγχόμενο έτος 2015 το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του προσφεύγοντα ήταν η Ελλάδα, και ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με την οποία προσδιόρισε εισόδημα α) από ακίνητη περιουσία ποσόν ύψους 3.158,52 ευρώ και β) εισόδημα από μισθωτή εργασία ποσόν ύψους 30.378,60 ευρώ, ήτοι συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 33.537,12 ευρώ.

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

- 1) Αντίγραφο της από 08.03.2005 Άδειας Εργασίας του Υπουργείου ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΣ ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ με ισχύ 08.03.2007 και 08.03.2008.(ΣΧΕΤ.-4).

2) Αντίγραφο των με αριθμό/2007 (ΣΧΕΤ.-5) και/2015 (ΣΧΕΤ.-6) Πιστοποιητικών Εγγραφής της Γενικής Διεύθυνσης Μετανάστευσης Βουκουρεστίου, με δικαίωμα διαμονής στην επικράτεια της Ρουμανίας.

3) Αντίγραφο με αριθμό/...../2015 μεταφρασμένης επιστολής της εταιρείας, στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων θα πάψει τις εργασιακές του σχέσεις με την τράπεζα την 01.04.2015.(ΣΧΕΤ.7).

4) Αντίγραφο της με αρ.πρωτ./2021 μεταφρασμένης επιστολής της εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων με βάσει σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου με πρόγραμμα εργασίας 8 ωρών/ημέρα, καταχωρημένη στο γενικό μητρώο εργαζομένων υπό τον αρ./2015 εργάστηκε σε αυτήν την εταιρεία από 08.06.2015 έως 14.04.2016 (ΣΧΕΤ.-8).

5) Αντίγραφο της με αρ.πρωτ./2017 μεταφρασμένης επιστολής της εταιρείας από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων με βάσει σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου πλήρους προγράμματος εργασίας των 8 ωρών/ημέρα, 40 ωρών/εβδομάδα, καταχωρημένη στο γενικό μητρώο εργαζομένων υπό τον αρ./2016 εργάστηκε σε αυτήν την εταιρεία από 18.04.2016 έως 28.7.2017 (ΣΧΕΤ.-9).

6) Αντίγραφο της Ληξιαρχικής Πράξης Γάμου του με τη-....., Ρουμανικής εθνικότητας (Ληξιαρχείου Μάντσεστερ Ηνωμ. Βασιλείου ΣΧΕΤ.-10).

7)Αντίγραφο Ρουμανικού διαβατηρίου της συζύγου του-..... (ΣΧΕΤ.-11).

8) Αντίγραφο Ληξιαρχικής Πράξης γέννησης του γιου τους, στο Βουκουρέστι το έτος 2007, Ειδικό Ληξιαρχείο Αθηνών. (ΣΧΕΤ.-12).

9) Αντίγραφο συμβολαίου αγοράς διαμερίσματος στο Βουκουρέστι στην οδό, το έτος 2007. (ΣΧΕΤ.-13).

Ο προσφεύγων επικαλείται χωρίς να το προσκομίζει μεταφρασμένο πιστοποιητικό (ΣΧΕΤ.-14) που βεβαιώνει ότι ο γιος του

α) φοίτησε στο Ρουμανικό Δημοτικό και Γυμνάσιο Σχολείο, στο Βουκουρέστι κατά τα έτη 2011-2019 (με την αντίστοιχη βαθμολογία).

β) το τρέχον έτος 2021 φοιτά στην 10^η τάξη (2^α τάξη του 4-ταξίου Ρουμανικού Λυκείου) στο Λύκειο και

γ) Είναι εγγεγραμμένος στο άνω Λύκειο με διεύθυνση κατοικίας την μόνιμη κατοικία τους. (ΣΧΕΤ.-13).

Επειδή, από τον έλεγχο των παραπάνω στοιχείων του υπό κρίση φακέλου, για το επίμαχο φορολογικό έτος 2015 (01/01/2015 - 31/12/2015) αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων έχει μόνιμη κατοικία στην Ρουμανία όπου διαμένει σε ιδιόκτητη κατοικία με την οικογένεια του (σύζυγος Ρουμανικής καταγωγής και δυο ανήλικα παιδιά που φοιτούν στο Ρουμανικό σχολείο), εργαζόταν συνεχώς με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας στην Ρουμανία, γίνεται δεκτό ότι το

κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του προσφεύγοντος, ήτοι οι προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί βρίσκονται στην Ρουμανία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου και την προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων είναι από φορολογικής πλευράς μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2015 εισέπραξε μισθούς για υπηρεσίες που παρείχε στην Ρουμανία με σχέση εξαρτημένης εργασίας, είναι φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦΕ και υπόκειται σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./23-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατοίκου και την νέα εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.