



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-04-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1436

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 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. 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 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης., Α.Χ.Κ. /.....) και με ημερομηνία έκδοσης 02-12-2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης., Α.Χ.Κ. /) και με ημερομηνία έκδοσης 02-12-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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:

Με τη με αρ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης., Α.Χ.Κ. /) και με ημερομηνία έκδοσης 02-12-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2015 προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους **23.248,06€**.

Σύντομο Ιστορικό

Στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ρουμανίας, η αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έχει δηλώσει ανακριβώς μισθούς που αφορούν το φορολογικό έτος 2015, ήτοι δεν έχει δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 μισθούς που αποκτήθηκαν στη Ρουμανία το εν λόγω έτος.

Στη συνέχεια εστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. / 2021 επιστολή, όπως μέχρι την 17-11-2021 εκπληρώσει τη φορολογική του υποχρέωση ή να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά τα οποία δικαιολογούν τη μη δήλωση των επίμαχων εισοδημάτων στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση με το / 2021 έγγραφο αιτούμενος για το έτος 2015 την αναδρομική μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Ρουμανία, την εγγραφή του στο μητρώο της Δ.Ο.Υ Εξωτερικού και τη σχετική τροποποίηση της επίμαχης δήλωσής του εισοδήματος και προσκόμισε τα κάτωθι:

-Πιστοποιητικό εγγραφής πολίτη (άδεια διαμονής) της Ρουμανίας

-Βεβαίωση από το Εθνικό Δημόσιο ταμείο συντάξεων της Ρουμανίας για την καταβολή των σχετικών εισφορών

-Βεβαίωση εισοδήματος από το Υπουργείο Δημοσίων Οικονομικών, Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διαχείρισης της Ρουμανίας για την καταβολή των σχετικών φόρων

-Βεβαίωση αποδοχών για το έτος 2015

-Σύμβαση αορίστου χρόνου εξαρτημένης εργασίας με αρ., 7/05/2014 που καταχωρήθηκε στο Γενικό Μητρώο Μισθωτών

-Σύμβαση αορίστου χρόνου εξαρτημένης εργασίας με αρ., 21/8/2014 που καταχωρήθηκε στο Γενικό Μητρώο Μισθωτών

-Μισθωτήριο- Σύμβαση δωρεάν παραχώρησης Μίσθωσης από 02/05/2014 (μη μεταφρασμένο)

Το αίτημα του προσφεύγοντος για την αναδρομική μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Ρουμανία και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης δεν έγινε δεκτό από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και για αυτό το λόγο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» της εν λόγω δήλωσης συμπλήρωσε το ποσό των 83.617,96€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» το ποσό των 12.030,33€ τα οποία δεν είχαν συμπεριληφθεί στην αρχική υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής κατ' απόκλιση από τα δεδομένα της οικείας υποβληθείσας δηλώσεως φόρου εισοδήματος.
2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή.
3. Επικουρικώς, παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου, που αντιστοιχεί στα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματα μου. Ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος 2015, ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, όμως εσφαλμένως, δια της εκδόσεως της προσβαλλόμενης πράξεως διοικητικού προσδιορισμού και την οικεία εκκαθάριση, την οποία διενήργησε η Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς), δεν έχουν αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα του οι καταβληθείσες, προς το Ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Ρουμανίας εισφορές συνολικού ποσού 36.925,00 Λέι, με αποτέλεσμα να έχει υπολογισθεί, όμως εσφαλμένως, ο αναλογών φόρος επί του μικτού

εισοδήματος του. Ο αναλογών, στα αποκτηθέντα εισοδήματά του, φόρος πρέπει να υπολογισθεί στο ποσό των 334.233,00 Λέι και όχι στο ακαθάριστο ποσό των 371.718,00 Λέι, ήτοι να αφαιρεθεί το ποσό των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών (ύψους 36.925,00 Λέι και τούτο σύμφωνα με την ισοτιμία αναφοράς της ΕΚΤ της 31.12.2015 [(RON) ΝΕΟ ΛΕΙ ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ ποσότητα νομίσματος ανά 1 Ευρώ - 4,5240]).

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. 4 του ν. 2279/1995: Συμφωνία Ελλάδος-Ρουμανίας αποφυγής διπλής φορολογίας (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 τρόπου 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.

2. Αν σύμφωνα με ης 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 η 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....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1260/2014 και σε συνέχεια των υπ' αρ. ΠΟΛ.1142/2012, 1136/2013 και 1228/2014 σχετικών εγκυκλίων, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα, αναφορικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας:

«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 ιδιότητος 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...»

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, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται εκτός του πραγματικού στοιχείου της εγκαταστάσεως και το βουλευτικό στοιχείο για την εγκατάσταση αυτή. Όταν ο νόμος χρησιμοποιεί τον όρο κατοικία εννοεί το τόπο κύριας, μόνιμης και αποκλειστικής εγκαταστάσεως, τον οποίο το πρόσωπο επιθυμεί να καταστήσει κέντρο των βιοτικών του σχέσεων. Αντιθέτως διαμονή θεωρείται κάθε τόπος στον οποίο το πρόσωπο είναι εγκατεστημένο φυσικώς, ο οποίος δεν συμπίπτει αναγκαίως με την κατοικία του προσώπου (ΑΠ 660/2015)

Επειδή, περαιτέρω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής πλέον των 183 ημερών, οπότε το κέντρο των ζωτικών του αναγκών και συμφερόντων ήταν η

Ρουμανία και άρα δεν έπρεπε να φορολογηθεί στην Ελλάδα. Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού, προσκομίζει τα κάτωθι σχετικά έγγραφα:

1. Το με αρ. Πιστοποιητικό Εγγραφής Πολίτη του Γραφείου Μεταναστεύσεως Βουκουρεστίου, από το οποίο προκύπτει ότι διέμενε νόμιμα στη Ρουμανία κατά το επίμαχο έτος 2015, κατέχων δικαίωμα διαμονής για το διάστημα από 20-03-2014 – 19-03-2019, με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα (ΣΧΕΤ. 1),
2. Την υπ' αρ./2014 Σύμβαση Εργασίας αορίστου χρόνου με την εταιρεία με την επωνυμία «.....» («.....») και έδρα στο Βουκουρέστι Ρουμανίας, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είχε τη θέση Τεχνικού Συντονιστή για το έργο «.....» με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 2) μετά της υπ' αρ./2015 πρόσθετης πράξεως (τροποποιήσεως της υπ' αρ./2014) (ΣΧΕΤ. 2^Α) καθώς και την υπ' αρ./2014 Ατομική Σύμβαση Εργασίας αορίστου χρόνου με την ίδια ως άνω εταιρεία σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είχε τη θέση Διευθυντή Έργου για το έργο «.....», μεταφρασμένη στα ελληνικά (ΣΧΕΤ. 3) μετά της υπ' αρ./2015 πρόσθετης πράξεως (τροποποιήσεως της υπ' αρ./2014) (ΣΧΕΤ. 3^Α).
3. Την υπ' αρ./2021 Βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» («.....»), νομίμως μεταφρασμένης τα ελληνικά, με την οποία βεβαιώνεται ότι ήδη από το επίμαχο φορολογικό έτος 2015 είχε αποκτήσει εισοδήματα προερχόμενα από μισθούς που καταβάλλονταν από την ως άνω εταιρεία στη Ρουμανία για τα παρακρατηθεί και καταβληθεί ποσά για εισφορές προς το Ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων καθώς και για φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Φορολογικού Κώδικα Ρουμανίας (ΣΧΕΤ. 5).
4. Την με αρ. καταχώρισης/2021 Βεβαίωση Εισοδήματος της Διοίκησης Δημοσίων Οικονομικών, από την οποία προκύπτει η εγγραφή του στα φορολογικά βιβλία της εν λόγω Υπηρεσίας, καθώς και τα αποκτηθέντα εισοδήματα (μικτό, φορολογητέο εισόδημα και φόρος), φέρουσα την επισημείωσης της Χάγης, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 6).
5. Την υπ' αρ./2021 Βεβαίωση του Εθνικού Ταμείου Συντάξεων – Ταμείο Συντάξεων Δήμου Βουκουρεστίου, από την οποία προκύπτει ο Α.Φ.Μ. του εργοδότη του στο Βουκουρέστι, ο χρόνος ασφαλίσεως του, ο συνολικός αριθμός μονάδων συνταξιοδότησεως, που πραγματοποίησε στο δημόσιο σύστημα ασφαλίσεως καθώς και

η βάση υπολογισμού των ατομικών εισφορών ασφαλίσεως, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 7).

6. Την από 02-05-2014 Σύμβαση Μισθώσεως Κατοικίας στο Βουκουρέστι, μεταξύ της ανωτέρω εταιρείας και του προσφεύγοντος (ΣΧΕΤ. 8).

7.

Επειδή, εν προκειμένω, από το υποσύστημα μητρώου του TAXINSET ο προσφεύγων εμφανίζεται κατά το φορολογικό έτος 2015 και τα επόμενα ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 είναι έγγαμος με την του, με ΑΦΜ η οποία εργάζεται στην Ελλάδα και έχουν δύο ανήλικα τέκνα.

Επειδή, ο προσφεύγων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 δηλώνει καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, καθώς και τόκους ημεδαπής προέλευσης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον τόπο κατοικίας του (όπως για παράδειγμα λογαριασμούς κοινής ωφέλειας που να καλύπτουν ολόκληρο το έτος ή τουλάχιστον 183 μέρες), στοιχεία από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια ότι είχε αποκτήσει διοικητικούς δεσμούς με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς με το άλλο κράτος, ή στοιχεία που να αποδεικνύουν τη φυσική παρουσία των εξαρτώμενων μελών (π.χ. συζύγου και τέκνων με έτος γέννησης 2009) και τυχόν δραστηριότητες που αφορούν αυτούς στην αλλοδαπή ήτοι δεν προσκομίστηκαν επιπλέον και αθροιστικά και άλλα δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ότι είχε οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή.

Επειδή, τα στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων δεν είναι επαρκή για την τεκμηρίωση του ισχυρισμού του ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του ήταν η Ρουμανία εφόσον ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής πλέον των 183 ημερών και πληρούσε τις προϋποθέσεις των ως άνω διατάξεων. Συνεπώς ο επικαλούμενος ισχυρισμός αναφορικά με τη φορολογική κατοικία τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση «δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου», η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

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 διάθεση 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 υπ' αριθ. **Ε 2162/13.10.2020** Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», προβλέπονται τα εξής:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4174/2013 (Α' 170) (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 της 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, της προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα της 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, της 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 της 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 της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.....».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 16 (ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ) του ίδιου νόμου:

«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.

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

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος στο άλλο αυτό Κράτος,

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος...».

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 32 του ν.4174/2013 και αξιοποιώντας τα αρχεία διασταυρώσεων που εστάλησαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ρουμανίας, εξέδωσε την με αριθμό ειδοποίησης (αρ. δήλωσης, Α.Χ.Κ./.....) και με ημερομηνία έκδοσης 02-12-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου για το φορολογικό έτος 2015 από την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 23.248,06€.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα αρχεία διασταυρώσεων που απέστειλε η Φορολογική Διοίκηση της Ρουμανίας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2015 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες πηγής Ρουμανίας συνολικού ύψους 83.617,96€ από την εταιρεία, επί του οποίου παρακρατήθηκε

φόρος ύψους 12.030,33€ ενώ το εν λόγω εισόδημα δεν δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, στην με αρ./2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Συνεπώς, ο προσφεύγων είχε υποχρέωση δήλωσης του συνόλου των εισοδημάτων του και επομένως όφειλε να υποβάλει ο ίδιος τροποποιητική δήλωση ώστε να συμπεριλάβει τις αμοιβές του από παροχή εξαρτημένης εργασίας στη Ρουμανία, που αφορούσαν το έτος 2015. Επιπλέον η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθ. 32 Ν. 4174/2013 ανέφερε ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου, δεδομένου ότι στο σώμα της προσβαλλόμενης Πράξεως που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα υπάρχει η εξής σημείωση: «από αρχείο διασταυρώσεων εισοδημάτων αλλοδαπής. Αφορά μισθούς από Ρουμανία». Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παράνομης εσφαλμένης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης φόρου εισοδήματος δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

.....

δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο,

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,

.....

ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,...».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017 με θέμα «Έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης.» διευκρινίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, ενώ στην περιπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 14 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν.4172/2013, είναι σύμφωνα με το άρθρο 7, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα

από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

3. Ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής, αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων της αλλοδαπής προέλευσης και στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν και τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΔΕΑΦ Α 1046878 ΕΞ 2017/ 27.3.2017 έγγραφό μας).

4. Μετά από τα παραπάνω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία μόνο των κρατήσεων των ημεδαπών ασφαλιστικών ταμείων και για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, προκύπτει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι εργοδότες, όπως αυτές αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που προσκομίζονται για τη δήλωση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται ότι μετά την έκπτωση των κρατήσεων αυτών, προκύπτει το καθαρό εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίστηκε και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην αλλοδαπή, δηλαδή το εισόδημα που θεωρείται στην αλλοδαπή ως εισόδημα που υπάγεται σε φορολόγηση (φορολογητέο εισόδημα).».

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων - Φορολογικού έτους 2015 αναφέρεται ότι: «**Κωδικοί 389-390**

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλει φόρο με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. **Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014** «Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.» έγγραφο της ΓΕΝΙΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ αναφέρεται ότι: «Ι.- Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ., που υποβάλλονται τηλεφωνικά στην Διεύθυνση Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων μας, υπενθυμίζουμε ότι:

α) Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να

γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα».

Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές».

β) Με τα με α/α 1 και 2 σχετικά έγγραφα έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τις προϋποθέσεις αποδοχής των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζουν σε αυτές οι ενδιαφερόμενοι, για την διεκπεραίωση υποθέσεών τους, κατά τα προαναφερθέντα.

II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1086511 ΕΞ 2020/21-07-2020 έγγραφο της ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ & ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ (Γ.Δ.Α.Δ.Ο.) - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ (Δ.ΟΡΓ.) ΤΜΗΜΑ Δ' της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα ««Περί της υποχρέωσης των Δ.Ο.Υ. και εν γένει των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. να κάνουν αποδεκτά έγγραφα που συντάσσονται από διπλωματικούς ή προξενικούς πράκτορες ξένων κρατών».

Αθήνα, 21 Ιουλίου 2020» διευκρινίζεται ότι:

«1. Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ. και πολιτών, που υποβάλλονται στην Υπηρεσία μας και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης (Γ.Δ.Α.Δ.Ο.), υπενθυμίζουμε ότι:

α) Με τις διατάξεις του ν.844/1978 (Α' 227) κυρώθηκε στην Ελλάδα η Ευρωπαϊκή Σύμβαση «περί καταργήσεως της επικυρώσεως των εγγράφων συνταχθέντων υπό των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων» (Λονδίνο 7 Ιουνίου 1968), γνωστή και ως Σύμβαση του Λονδίνου του 1968, η οποία τέθηκε σε ισχύ, κατά τους όρους τούτου, την 22α Μαΐου 1979 και εξακολουθεί να ισχύει. Ειδικότερα, με τις παρακάτω διατάξεις του Άρθρου πρώτου του προαναφερθέντος νόμου:

αα) της παρ. 1 του άρθρου 2, ορίζεται ότι η εν λόγω Σύμβαση «εφαρμόζεται εις τα έγγραφα τα συνταχθέντα υπό των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων ενός

Συμβαλλομένου Μέρους, υπό την επίσημον ιδιότητά των και εκτελούντων τα καθήκοντά των επί του εδάφους παντός Κράτους και άτινα δέον να προσαχθούν: α) Εις το έδαφος ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους ή β) ενώπιον των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους, ασκούντων τα καθήκοντά των επί του εδάφους ετέρου Κράτους, όπερ δεν είναι μέρος εις την παρούσαν Σύμβασιν»,

ββ) της παρ. 2 του άρθρου 2, ορίζεται ότι «Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης εις τας επισήμους βεβαιώσεις, εις τας αναφερομένας εις τας καταχωρίσεις εγγράφων, τας θεωρήσεις δια βεβαιώσιν χρονολογίας, της πιστοποιήσεως υπογραφής τεθημένων υπό των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων και επί ετέρων εγγράφων πλην των προβλεπομένων εις την προηγουμένην παράγραφον» και

γγ) του άρθρου 3, ορίζεται ότι «Έκαστον των Συμβαλλομένων Μερών απαλλάσσει της επικυρώσεως τα έγγραφα εις α εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβασις».

β) Συμβαλλόμενα Κράτη - Μέλη του Συμβουλίου της Ευρώπης στην ως άνω Σύμβαση είναι η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ελβετία, η Ελλάδα, η Εσθονία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιρλανδία, η Ισπανία, η Ιταλία, η Κύπρος, το Λιχτενστάιν, το Λουξεμβούργο, η Μολδαβία, η Νορβηγία, η Ολλανδία, η Πολωνία, η Πορτογαλία, η Ρουμανία, η Σουηδία, η Τουρκία και η Τσεχία.

Ειδικότερες οδηγίες, για το συγκεκριμένο θέμα, έχουν δοθεί με το αριθ. Φ.6650.7α/23/ΛΣ 1522/31.10.2007 έγγραφο της Ειδικής Νομικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο σας κοινοποιήθηκε με το αριθ. 1109071/1057/0006Δ/14.11.2007 έγγραφό μας.

2. Ύστερα από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι οι Δ.Ο.Υ. και εν γένει οι υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., πρέπει να κάνουν αποδεκτά τα έγγραφα που εκδίδονται από Διπλωματική ή Προξενική Αρχή διαπιστευμένη στην Ελλάδα, στο πλαίσιο άσκησης των προξενικών της καθηκόντων (<https://www.mfa.gr/eetp-tplltol-eat-atpldtml-ellt-l-.html>) :

α) χωρίς να απαιτούν επικύρωση, λόγω διμερούς ή πολυμερούς συμβατικής υποχρέωσης της Ελλάδας, όπως στην περίπτωση που συντάσσονται από τους διπλωματικούς ή προξενικούς πράκτορες των συμβαλλομένων στη Σύμβαση του Λονδίνου του 1968 Κρατών – Μελών και

β) με επικύρωση, από το Τμήμα Επικυρώσεων του Κέντρου Εξυπηρέτησης και Πληροφόρησης Πολιτών και Αποδήμων Ελλήνων (Κ.Ε.Π.Π.Α.) του Υπουργείου Εξωτερικών ή το αντίστοιχο Γραφείο Επικυρώσεων στην Υπηρεσία Διεθνών Σχέσεων (Υ.ΔΙ.Σ.) Θεσσαλονίκης, όταν συντάσσονται από διπλωματικούς ή προξενικούς πράκτορες άλλων Κρατών.»

Επειδή, με βάση τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη ή τους εργοδότες της αλλοδαπής και αποτυπώνονται

στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται επικουρικούς, εσφαλμένο προσδιορισμό του φόρου, που αντιστοιχεί στα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματα τα καθότι κατά την έκδοση της προσβαλλομένης πράξεως διοικητικού προσδιορισμού και την οικεία εκκαθάριση, δεν έχουν αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα του οι καταβληθείσες, προς το Ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Ρουμανίας εισφορές συνολικού ποσού 36.925 Λέι, με αποτέλεσμα να έχει υπολογισθεί, όλως εσφαλμένως, ο αναλογών φόρος επί του μικτού εισοδήματος του.

Επειδή, όπως προκύπτει από την Εικόνα Αποδοχών 2015 του πληροφοριακού συστήματος taxis, ο προσφεύγων έλαβε ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής συνολικού ύψους 83.617,96€ με παρακρατηθέντα φόρο ύψους 12.030,33€ τα οποία συμπεριελήφθησαν στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης, ήτοι κωδ. 389 και 651 αντιστοίχως.

Επειδή, με την κατάθεση της παρούσας ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, την με αρ. καταχώρισης/2021 Βεβαίωση Εισοδήματος της Διοίκησης Δημοσίων Οικονομικών, από την οποία προκύπτει η εγγραφή του στα φορολογικά βιβλία της εν λόγω Υπηρεσίας, καθώς και τα αποκτηθέντα εισοδήματα (μικτό, φορολογητέο εισόδημα και φόρος), φέρουσα την επισημείωσης της Χάγης, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά από την οποία προκύπτουν τα αποκτηθέντα εισοδήματα κατά το έτος 2015 (μικτό, φορολογητέο εισόδημα και φόρος) στη Ρουμανία, ήτοι ακαθάριστο εισόδημα ύψους 371.718,00 Λέι, φορολογητέο εισόδημα ύψους 334.233,00 Λέι και ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 53.480 Λέι.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό εισοδήματος αλλοδαπής ύψους 83.617,96€ το οποίο συμπεριελήφθη στον κωδ. 389 της δήλωσης, όπως προκύπτει από τη μετατροπή του στο νόμισμα της Ρουμανίας σύμφωνα με την ισοτιμία βάσει της οποίας προσδιορίστηκε σε ευρώ το εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής καθώς και το ποσό παρακρατηθέντος φόρου [1 Ευρώ - 4,44542 RON], αφορά ακαθάριστο εισόδημα, όπως βάσιμα επικαλείται με την παρούσα ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου το ποσό που πρέπει να συμπεριληφθεί στον οικείο κωδ. 389 είναι το καθαρό φορολογητέο εισόδημα (μετά και την αφαίρεση των κρατήσεων) ύψους 334.233,00 Λέι το οποίο σε Ευρώ προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω στο ύψους των 75.037,72€. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης, Α.Χ.Κ. /) και με ημερομηνία έκδοσης 02-12-2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2015, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.