



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-4-202...

Αριθμός απόφασης: 1490

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

E-mail : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός, ....., κατά της από 29-11-2021 και με αρ. ειδοποίησης ..... (αρ. καταχ. .... δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την από 29-11-2021 και με αριθμ. ειδοποίησης ..... (αρ. καταχ. .... δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Επί της από **30-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και

μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό ειδοποίησης ..... (αρ. καταχ. .... δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 21.742,16€ ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.030,17€, ήτοι τελικό χρεωστικό ύψους 25.772,33€, σε σχέση με το αρχικό χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 281, 66€.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ρουμανίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας ότι ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 85.545,33 €. Ακολούθως, στις 29/11/2021 εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4174/2013, η με αριθμό ειδοποίησης ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 βάσει της με αρ. .... /2021 1ης τροποποιητικής δήλωσης (οίκοθεν), σύμφωνα με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 85.545,33€, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση καθώς και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ύψους 12.336,04€ στον οικείο κωδ. 651, από το αποτέλεσμα της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 25.771,33€.

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, , όλως εσφαλμένως, δια της εκδόσεως της προσβαλλομένης 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 54.839,00 Λέι, με αποτέλεσμα να έχει υπολογισθεί, όλως εσφαλμένως, ο αναλογών φόρος επί του μικτού εισοδήματος του. Ο αναλογών στα αποκτηθέντα εισοδήματα του φόρος, πρέπει να υπολογισθεί στο ποσό των 342.728,00 λεί και όχι στο ακαθάριστο ποσό των 380.286,00 λεί, ήτοι να αφαιρεθεί το ποσό των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών (ύψους 54.839,00) και τούτο σύμφωνα με την ισοτιμία αναφοράς της ΕΚΤ της 31.12.2015 [(RON) NEO LEI ROYMANIAS ποσότητα νομίσματος ανά 1 Ευρώ - 4,5240].

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 άρθρ. 32 Ν. 4174/2013 (Διοικητικός προσδιορισμός φόρου): «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 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 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.

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 σύμφωνα με το άρθ. 16 του ίδιου νόμου: (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. 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 ...../2021 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 από την οποία προέκυψε διαφορά φόρου ύψους **25.490,67€** σε σχέση με το αποτέλεσμα της αρχικής δήλωσης.

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 ύψους **85.545,33€** από την εταιρεία ....., επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους **12.336,04€** 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: «η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας». 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 65 του ν. 4174/2013 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή** με την κατάθεση της παρούσας, ο προσφεύγων επικαλείται ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και δη Ρουμανίας επικαλούμενος προς ανάλογη εφαρμογή της παρ. 1 της ΠΟΛ. 1260/2014 και συγκεκριμένα: «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.».

**Επειδή** ο προσφεύγων προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού, προσκομίζει τα κάτωθι σχετικά έγγραφα:

1. Την με αρ. ....../2021 βεβαίωση του Υπουργείου Εσωτερικών (Γενική Επιθεώρηση Μετανάστευσης), της Διεύθυνσης Μετανάστευσης του Δήμου Βουκουρεστίου, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης, από την οποία προκύπτει ότι διέμενε νόμιμα στη Ρουμανία κατά το επίμαχο έτος 2015, κατέχων άδεια διαμονής (ΣΧΕΤ. 2),
2. Την υπ' αρ. ....../2014 Σύμβαση Εργασίας αορίστου χρόνου με την εταιρεία με την επωνυμία «.....» («.....») και έδρα στο Βουκουρέστι Ρουμανίας, στη θέση Τεχνικού Συντονιστή (Διευθυντή Έργου) για το έργο «.....» (..... και .....), με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 3Α), την υπ' αρ. ....../2014 Σύμβαση Εργασίας αορίστου χρόνου με την ίδια ως άνω εταιρία, στη θέση Πραγματογνώμονα Προσέλευσης Ευρωπαϊκών Διαρθρωτικών και Συνεκτικών Κονδυλίων (Πραγματογνώμονας Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Έργων) για το έργο «.....», με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 3Β) και την υπ' αρ. ....../2014 Σύμβαση Εργασίας αορίστου χρόνου με την ίδια ως άνω εταιρία, στη θέση Πραγματογνώμονα Προσέλευσης Ευρωπαϊκών Διαρθρωτικών και Συνεκτικών Κονδυλίων (Πραγματογνώμονας Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Έργων) για το έργο «.....», μετά της υπ' αρ. ....../2014 πρόσθετη πράξη αυτής, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 3Γ). Περαιτέρω, προσκομίζει και μεταγενέστερες συμβάσεις εργασίας που υπέγραψε με την ανωτέρω εταιρία, επίσης αορίστου χρόνου (ΣΧΕΤ. 3Δ και 3Ε),
4. Την υπ' αριθμ. ....../2021 Βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....», νομίμως μεταφρασμένης στα ελληνικά, με την οποία βεβαιώνεται ότι ήδη από το επίμαχο φορολογικό έτος 2015 δραστηριοποιούνταν στη Ρουμανία τόσο με την ιδιότητα του Προέδρου όσο και του υπαλλήλου και διευκρινίζεται ότι οι δραστηριότητες που διεξήχθησαν στο πλαίσιο της οργάνωσης είχαν ως προϋπόθεση τη μόνιμη παρουσία του στη Ρουμανία (ΣΧΕΤ. 4),

5. Την υπ' αρ. ....../2021 Βεβαίωση της Ένωσης ....., επί της οδού ....., νομίμως μεταφρασμένη στα ελληνικά, με την οποία βεβαιώνεται ότι διέμενε στο υπ' αρ. .... διαμέρισμα της ως άνω αναφερόμενης διεύθυνσης ήδη από το 2011 (ΣΧΕΤ. 5),
6. Την υπ' αριθμ. ....../2021 Βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με την οποία βεβαιώνεται ότι για το επίμαχο φορολογικό έτος 2015 έχει αποκτήσει εισοδήματα προερχόμενα από μισθούς, που καταβάλλονταν από την ως άνω εταιρεία στη Ρουμανία, για τα οποία έχουν παρακρατηθεί και καταβληθεί οι αντίστοιχοι φόροι (ΣΧΕΤ. 6) και
7. Την με αρ. καταχώρισης ....../2021 Βεβαίωση Εισοδήματος της Διοίκησης Δημοσίων Οικονομικών τομέα 5 Βουκουρεστίου, από την οποία προκύπτει η εγγραφή του στο φορολογικό μητρώο, καθώς και τα αποκτηθέντα εισοδήματα (μικτό, φορολογητέο εισόδημα και φόρος), φέρουσα την επισημείωση της Χάγης, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 7).

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 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 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...»

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

**«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..**

**2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.: (α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. γ) Σε περίπτωση που**



δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος. 3. Επιπλέον των 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** από το υποσύστημα μητρώου του TAXINSET ο προσφεύγων εμφανίζεται κατά το φορολογικό έτος 2015 και τα επόμενα ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Περαιτέρω στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, εκτός του δηλωθέντος εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης (κωδ.389), δηλώνει κύρια κατοικία (Πιν.5) στην ..... επί της οδού ..... με δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση κατοικιών, ποσά από συντάξεις ημεδαπής καθώς και τόκους ημεδαπής προέλευσης.

**Επειδή** ωστόσο, ο προσφεύγων στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και επόμενων ετών, εμφανίζεται φορολογικός κάτοικος ημεδαπής ενώ με την παρούσα επικαλείται ότι κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, θα πρέπει να αποδεικνύεται, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά, ότι βρίσκεται στην αλλοδαπή για χρονική περίοδο ή περιόδους που υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το φορολογικό έτος 2015, ήτοι στοιχεία που να αποδεικνύουν τη φυσική του παρουσία στην αλλοδαπή όπως 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 και τυχόν δραστηριότητες στον τόπο κατοικίας στην αλλοδαπή καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο 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 απορριπτός καθότι αναπόδεικτος.

**Επειδή** ο προσφεύγων 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 54.839,00 Λέι, με αποτέλεσμα να έχει υπολογισθεί, όλως εσφαλμένως, ο αναλογών φόρος επί του μικτού εισοδήματος του.

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, 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 όπως προκύπτει από την Εικόνα Αποδοχών 2015 του πληροφοριακού συστήματος taxis, ο προσφεύγων έλαβε ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής συνολικού ύψους **85.545,33€** με παρακρατηθέντα φόρο ύψους **12.336,04€** 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 τομέα 5 Βουκουρεστίου, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (ως σχετ. 7) από την οποία προκύπτουν τα αποκτηθέντα εισοδήματα κατά το έτος 2015 (μικτό, φορολογητέο εισόδημα και φόρος) στη Ρουμανία, ήτοι ακαθάριστο εισόδημα ύψους **380.286,00 Λέι**, φορολογητέο εισόδημα ύψους **342.728,00 Λέι** και ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους **54.839,00 Λέι**.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό εισοδήματος αλλοδαπής ύψους **85.545,33€** 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 **342.728 Λέι** το οποίο σε Ευρώ προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω στο ύψος των **77.096,70€**. 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 30-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ..... κατά της από 29-11-2021 και με αρ. ειδοποίησης ..... (αρ. καταχ. .... δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς 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.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α2  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ**

**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.