



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-04-2022

Αριθμός απόφασης: 707

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aae.gr

Url : www.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).

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' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....**, κατά:

α) της με αριθμ...../22-10-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και

β) της με αριθμ./22-10-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Το με αριθμό πρωτ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/11-04-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../15-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αριθμό πρωτ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/11-04-2022 συμπληρωματικού υπομνήματος 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 την με αριθμό/22-10-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 19.768,34€, προκαταβολή φόρου ύψους 31,41€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 9.884,17€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.267,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 32.951,24€.
- Με την με αριθμό/22-10-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 38.644,73€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 19.322,37€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.063,62€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 64.030,72€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 22-10-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν 4172/2013 και του Ν 4174/2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ.88/02-02-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε δημοσίευμα της ηλεκτρονικής εφημερίδας «.....» αναφορικά με την υποβληθείσα δήλωση «ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ» έτους 2018, στην οποία καταγραφόταν μηδενικά εισοδήματά του, παρά τις επαγγελματικές δραστηριότητες του προσφεύγοντα, με αποτέλεσμα να συνταχθεί το με αριθ. πρωτ./5-6-2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε αφού λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία από το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας, λοιπές πληροφορίες (διαδίκτυο, δημοσιεύματα, κλπ), καθώς και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά του ελεγχόμενου, προέκυψαν τα παρακάτω:

Ο ελεγχόμενος είναι φυσικό πρόσωπο και από την συμμετοχή του στις εταιρείες «..... ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ:..... και «..... ΕΕ» με ΑΦΜ:....., που εδρεύουν στην Ελλάδα, δεν δηλώθηκαν εισοδήματα διότι τα ελεγχόμενα έτη, οι εν λόγω εταιρείες δήλωσαν ζημιές.

Επίσης, αναφορικά με την από 02/12/2016 ιδρυθείσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, εταιρεία «..... LTD» (Ιδιωτική Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης), με μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον προσφεύγοντα, και από τον έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες προσκομίστηκαν σε μετάφραση, διαπιστώθηκε ζημία για τις χρήσεις 2016 και 2017 και κέρδος ύψους 3.392,45 λιρών Αγγλίας για το 2018. Από την συγκεκριμένη δήλωση προκύπτει πως δεν διανεμήθηκαν κέρδη.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη (2016, 2017), σύμφωνα με διασταυρωμένες πληροφορίες, καθώς και τις προσκομισθείσες συμβάσεις, συμμετείχε σε καλλιτεχνικές δραστηριότητες ως ηθοποιός, στην αλλοδαπή στις παρακάτω παραγωγές:

- Σειρά «..... .I» έξι (6) επεισοδίων, «..... .II», έξι (6) επεισοδίων, «..... .III» οχτώ (8) επεισοδίων, παραγωγής BBC, με την εταιρεία «..... (CORFU) LIMITED», του Ηνωμένου Βασιλείου, για χρονική περίοδο από το έτος 2016 έως και 2018. Η σύμβαση της σειράς «..... .III», οκτώ (8) επεισοδίων, συνάφθηκε μεταξύ της ανωτέρω εταιρείας παραγωγής και της εταιρείας «..... LTD», με διαχειριστή τον ελεγχόμενο.
- Ταινία «.....», το έτος 2017, με εταιρεία παραγωγής την «.....» στη Ν.Υόρκη.
- Ταινία «.....», το έτος 2017, με εταιρεία παραγωγής την «..... gmbH», στη Γερμανία.

Από τον έλεγχο των συμβάσεων, τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν στην υπηρεσία ελέγχου, καθώς και τις διευκρινήσεις που δόθηκαν, προέκυψαν τα παρακάτω:

- Ο προσφεύγων, για τις υπηρεσίες του ως ηθοποιός στην σειρά «..... .I» έξι (6) επεισοδίων, δεν προσκόμισε την σχετική σύμβαση –παρότι του ζητήθηκε- και κατά συνέπεια ο έλεγχος αδυνατούσε να προσδιορίσει τα εισοδήματα από την εν λόγω συμμετοχή του. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές του Ην. Βασιλείου, για την χρήση 2015, 2016. Για τις υπηρεσίες του, ως ηθοποιός στη σειρά «..... .II», έξι (6) επεισοδίων, αμείφθηκε με το εγγυημένο ποσό των 58.141,11€. Επίσης για τις υπηρεσίες του στην σειρά «..... .III» οχτώ (8) επεισοδίων, αμείφθηκε με το εγγυημένο ποσό των 81.403,85€.
- Για την συμμετοχή του στην ταινία «.....», σύμφωνα με την από 03/08/2016 συμφωνία του με την παραγωγό, η αμοιβή του ήταν 400,00€ για γυρίσματα (2) ημερών. Ο ελεγχόμενος προσκόμισε στον έλεγχο βεβαίωση της παραγωγού, ότι μέχρι την 06/07/2021 δεν έλαβε καμία πληρωμή

- Για την συμμετοχή του στην ταινία «.....», ο ελεγχόμενος αμείφθηκε για τις καλλιτεχνικές του υπηρεσίες με το ποσό των 15.400,00€.

Από τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων των χρήσεων 2016 και 2017 προκύπτει ότι τα ανωτέρω εισοδήματα της αλλοδαπής δεν δηλώθηκαν στην Ελλάδα.

Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε εισόδημα από την καλλιτεχνική του δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Σύμφωνα με την από 10/08/2016 επανεκδοθείσα σύμβαση μεταξύ της εταιρείας παραγωγής «..... (CORFU) LIMITED» και του προσφεύγοντα, το εισόδημά του από τη σειρά «..... 2» (επεισόδια 1-6), ανέρχεται στο εγγυημένο ποσό των 58.141,11€, όπως ρητά αναφέρεται στους όρους της προσκομισθείσας σύμβασης.

Για την εν λόγω χρήση 2016, δεν προσκομίστηκε –αν και ζητήθηκε από τον έλεγχο– δήλωση φορολογίας εισοδήματος του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά ούτε και βεβαίωση αποδοχών θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή ή από ορκωτό ελεγκτή, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο προσφεύγων φορολογήθηκε στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της σχετικής μείωσης του φόρου.

Στη χρήση 2017, ο προσφεύγων δεν δήλωσε εισόδημα από την καλλιτεχνική του δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Σύμφωνα με την από 10/08/2016 επανεκδοθείσα σύμβαση μεταξύ της εταιρείας παραγωγής «..... (CORFU) LIMITED» και του προσφεύγοντα, το εισόδημά του από τη συμμετοχή του στη σειρά «..... 3» (επεισόδια 1-8), ανέρχεται στο εγγυημένο ποσό των 81.403,85€, όπως ρητά αναφέρεται στους όρους της προσκομισθείσας σύμβασης.

Επιπλέον, δεν δηλώθηκε εισόδημα από καλλιτεχνική δραστηριότητα στη Γερμανία, σύμφωνα με την/2017 συμφωνία μεταξύ της εταιρείας παραγωγής «..... GmbH» και του προσφεύγοντα, για την συμμετοχή του στην ταινία «.....», που σύμφωνα με τους όρους της προσκομισθείσας σύμβασης ανέρχεται στο ποσό των 15.400,00€.

Σχετικά με την συμμετοχή του στην ταινία «.....», ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την από 06/07/2021 βεβαίωση της παραγωγού, ότι δεν καταβλήθηκε καμία πληρωμή, θεωρεί πως δεν του απέφερε εισόδημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων:

- υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, αποκρύπτοντας έσοδα από καλλιτεχνική δραστηριότητα στην αλλοδαπή συνολικού ποσού 58.141,11€.
- υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, αποκρύπτοντας έσοδα από καλλιτεχνική δραστηριότητα στην αλλοδαπή συνολικού ποσού 96.803,85€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1) Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρο 28 Ν 4174/2013) και συνεπώς στερήθηκε του δικαιώματός του να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του. Επιπλέον, προσκομίζει αντίγραφο του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που απέστειλε στην αρμόδια ΔΟΥ Λάρισας ζητώντας να του γνωστοποιήσουν τον αριθμό της συστημένης επιστολής, με την οποία του κοινοποιήθηκε το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου. Τέλος, προσκομίζει έγγραφο που απεικονίζει την πορεία της ως άνω συστημένης επιστολής, από το οποίο προκύπτει ότι στις 16-09-2021 αυτή ταχυδρομείται προς αποστολή, ενώ μετά από αλληπάλληλες προσπάθειες εντοπισμού της σωστής διεύθυνσης, προκειμένου να συντελεστεί έγκυρη και νομότυπη κοινοποίηση, η επιστολή επιστρέφει στον αποστολέα στις 18-11-2021.

2) Κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, καθώς συμμετείχε σε καλλιτεχνικές δραστηριότητες ως ηθοποιός στην αλλοδαπή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....*».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος*

δύνανται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται :

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι " 1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, συνέταξε το με αριθμό 92/15-09-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και τους με αριθμό 92α και 92β/06-09-2021 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα. Τα ανωτέρω απεστάλησαν στον προσφεύγοντα με την με αριθμό RE.....GR συστημένη επιστολή, θέτοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, ώστε ο προσφεύγων να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Η ανωτέρω συστημένη επιστολή δόθηκε στο ταχυδρομείο Λάρισας την 16-09-2021 και, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί την 02-10-2021.

Από το προσκομισθέν από τον προσφεύγοντα έγγραφο αναφορικά με την πορεία της προαναφερθείσας συστημένης επιστολής προκύπτει ότι την 20-09-2021 η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε στην αναγραφόμενη διεύθυνση και εκδόθηκε από το διανομέα των ΕΛΤΑ το σχετικό ειδοποιητήριο, προκειμένου ο προσφεύγων να παραλάβει την εν λόγω επιστολή από το αρμόδιο Ταχυδρομικό Γραφείο.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι "1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.".

Επειδή, στην ΠΟΛ 1058/2015, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της από την ΠΟΛ 1201/2017, ορίζεται ότι «1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0–Μ1–Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

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 που θα δοθούν από τη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

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.:...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/06-12-2017 "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 τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.....

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)....., β).....”.

Επειδή, από το αρχείο Μητρώου της αρμόδιας ΔΟΥ προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη (2016 και 2017) ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων ουδέποτε αιτήθηκε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι κατά τα έτη 2016 και 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όλως επικουρικώς, σύμφωνα με την με αριθμ.1627/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, Τμήμα Β΄, δεν μπορεί να γίνει δεκτό αίτημα περί αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας, ήτοι αίτημα για έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής αυτού έτους, ακόμη και αν από τα προσκομισθέντα ενώπιον της φορολογικής αρχής δικαιολογητικά και στοιχεία αποδεικνύεται η, κατά τον χρόνο αυτό, συνδρομή των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών. Ο χρονικός αυτός περιορισμός, ο οποίος εναρμονίζεται με τις περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αποτελεί άμεση συνέπεια της ανάγκης για σταθερότητα της καταστάσεως των φορολογουμένων, η οποία, ενόψει και των συνεπειών που έχει επ’ αυτής η αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας δεν μπορεί να ανατρέπεται εκ των υστέρων, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσης στην ημεδαπή, για συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δηλώσεως.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 “1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 4172/2013 “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, στην ΠΟΛ 1026/22-01-2014 ορίζεται ότι “ 1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του [άρθρου 9](#) του ν. [4172/2013](#), με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. [1497/1984](#) ([ΦΕΚ Α188/27-11-1984](#))], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.”

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Λάρισας απέστειλε στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Γ΄-Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, το με αριθμό πρωτ...../06-09-2021

έγγραφό της, με το οποίο ζητούσε αμοιβαία διοικητική συνδρομή από τη φορολογική διοίκηση του Ηνωμένου Βασιλείου αναφορικά με το ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων κατά τα έτη 2016 και 2017. Η ανωτέρω διεύθυνση, με το με αριθμό πρωτ.ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021 ΕΜΠ έγγραφό της, απέστειλε στη ΔΟΥ Λάρισας την απάντηση των Φορολογικών Αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία περιλαμβάνει συνοπτικό πίνακα με τις αμοιβές του προσφεύγοντα κατά τα έτη 2016, 2017 από την (CORFU) Limited για τη συμμετοχή του στα επεισόδια της σειράς II & III, μαζί με τα σχετικά συνημμένα παραστατικά των εν λόγω αμοιβών. Τα ποσά των αμοιβών που προκύπτουν από τον εν λόγω πίνακα και τα συνημμένα παραστατικά, ταυτίζονται με το ποσό που διαπίστωσε ο έλεγχος. Επιπλέον, από τα συνημμένα παραστατικά προκύπτει ότι συμβαλλόμενος ήταν ο ίδιος ο προσφεύγων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβληθείσες στη φορολογική διοίκηση του Ηνωμένου Βασιλείου, που να περιλαμβάνουν τα ατομικά του εισοδήματα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, προκειμένου να του αναγνωριστεί προς έκπτωση ο φόρος που τυχόν έχει παρακρατηθεί ή έχει αποδοθεί στην αλλοδαπή φορολογική αρχή.

Επειδή, η προσκομισθείσα από τον προσφεύγοντα «Συμφωνία απελευθέρωσης ηθοποιού» με την GmbH, είναι ανυπόγραφη και στερείται βέβαιης ημερομηνίας.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα εισητήρια πτήσεων μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου, αφορούν το έτος 2015 και δεν αποδεικνύουν τη φορολογική κατοικία του προσφεύγοντα. Επιπλέον, η προσκομιζόμενη επιστολή από το γραφείο «..... & Co» (συνεργαζόμενοι ορκωτοί χρηματοοικονομικοί λογιστές) αναφέρει τα εισοδήματα που δηλώθηκαν στη Βασιλική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων του Ηνωμένου Βασιλείου, χωρίς ωστόσο να αναφέρει ποσά φόρου που τυχόν έχουν αποδοθεί στην αλλοδαπή φορολογική αρχή. Τα προσκομισθέντα έγγραφα της «HM Revenue & Customs» αφορούν εισοδήματα της εταιρίας «..... LTD» και όχι τα ατομικά εισοδήματα του προσφεύγοντα.

Επιπροσθέτως, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα συμφωνία για τη συμμετοχή του στην κινηματογραφική ταινία με τίτλο «.....», πραγματοποιήθηκε το έτος 2014 και ο παρακρατηθείς φόρος αποδόθηκε στο ελληνικό δημόσιο επίσης κατά το έτος 2014, ενώ τα υπό κρίση φορολογικά έτη είναι τα 2016 και 2017. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα έγγραφα δεν αποδεικνύουν τη φορολογική κατοικία του, ενώ σε κάθε περίπτωση δεν ακολούθησε την οριζόμενη διαδικασία αναφορικά με την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, στο χρόνο που όφειλε.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1) Με αριθμό/22-10-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας: 32.951,24€.

2) Με αριθμό/22-10-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας: 64.030,72€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.