



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3633

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : [ded.ath@aade.gr](mailto: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 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ....., υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της από 10/12/2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού

έτους 2015 (εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015) με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση, αρ. δηλ. ...., αριθ. πιστ.κατ/σης. ...., αριθ. ειδ/σης ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας.

7.Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ....., υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, από κοινού με τη σύζυγό του, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, εκπρόθεσμα, τη με αρ. καταχ. .... /18-11-2021 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, στην οποία, ως υπόχρεος, δήλωσε μεταξύ άλλων άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς 47.977,75 ευρώ (κωδ.301).

Η επιφύλαξη διατυπώθηκε σχετικά με το ως άνω ποσό 47.977,75 ευρώ, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς για το φορολογικό έτος 2015, από την εταιρεία ..... ΑΦΜ ..... Ο προσφεύγων θεωρεί ότι λανθασμένα φορολογήθηκε το ως άνω ποσό στην Ελλάδα εφόσον είχε ήδη φορολογηθεί στη Γαλλία, δεδομένου ότι αφορά εισοδήματα από μισθωτή εργασία η οποία ασκήθηκε στην αλλοδαπή (Γαλλία) και ο ίδιος ήταν, το επίμαχο έτος 2015, φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Η αρμόδια, για τον έλεγχο και την εκκαθάριση της εν λόγω ηλεκτρονικά υποβληθείσας δήλωσης, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, αφού εξέτασε τη σχετική νομολογία και τα συνυποβληθέντα δικαιολογητικά, δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και συνεπώς, με την από 09/12/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση (αρ. δηλ. .... αρ. χρημ. καταλ. .... /207 αρ. ειδ/σης ..... ) φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε σε βάρος του ποσό κυρίου φόρου 13.450,66 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 959,57 ευρώ, ήτοι σύνολο 14.410,23 ευρώ.

Εν συνεχεία υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση με την οποία συμπληρώθηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, ποσού 1.324,00 ευρώ (κωδ.315), που εκκαθαρίστηκε μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών από την αρμόδια ΔΟΥ και εκδόθηκε η από 10/12/2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (αρ. δηλ. ...., αριθ. πιστ.κατ/σης. ...., αριθ. ειδ/σης ..... ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,

με την οποία προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου 12.106,50 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 959,57 ευρώ, ήτοι σύνολο 13.066,07 ευρώ (μετά την πίστωση του φόρου της αλλοδαπής).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται:

- Να γίνει δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή του και να επανεξεταστεί η εκκαθάριση της δήλωσής του φορολογικού έτους 2015, καθώς κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και μη νομίμως επιβλήθηκε φόρος επί των εισοδημάτων που έλαβε ως εργαζόμενος στην αλλοδαπή (Γαλλία).

- Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ως παράνομη και αντίθετη στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της διοίκησης και να γίνει νέα εκκαθάριση των εισοδημάτων του φορολογικού έτους 2015, αφού μάλιστα ληφθεί υπόψη και ο φόρος που παρακρατήθηκε στη Γαλλία, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι εργαζόμενος από το 2011 στην εταιρεία «.....», ..... με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, αρχικά ορισμένου χρόνου και εν συνεχεία αορίστου χρόνου. Με τις από 07/02/2011 και 04/03/2013 συμπληρωματικές ρήτρες στη σύμβαση αυτή, συμφωνήθηκε η απόσπασή του ως μισθωτού στη μητρική εταιρεία που εδρεύει στη Γαλλία με την επωνυμία «.....», προκειμένου να εργαστεί αποκλειστικά για λογαριασμό της αλλοδαπής αυτής εταιρείας. Το έτος 2011 μετακόμισε στη Γαλλία, όπου εγκαταστάθηκε και εργάστηκε έως το τέλος Αυγούστου 2016. Καθόλο το χρονικό διάστημα της παραμονής και της εργασίας του στην αλλοδαπή, ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, εργαζόμενος σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης αποκλειστικά για λογαριασμό της γαλλικής εταιρείας και τα μοναδικά εισοδήματα που απέκτησε προήλθαν αποκλειστικά από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στην προαναφερόμενη γαλλική εταιρεία.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται επιπλέον τη με αριθμό 1666/2020 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), τις διατάξεις του άρθρου 13 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας και τη με αριθμό 1628/2020 απόφαση του ΣτΕ. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι επί προηγούμενης ενδικοφανούς προσφυγής του, εκδόθηκε η με αριθ. 1666/03-09-2020 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπου μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό ότι κατά τη χρήση 2013 ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, ως εργαζόμενος σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης στη γαλλική «.....» και κατά συνέπεια το ίδιο θα έπρεπε να ισχύει και για τα επόμενα φορολογικά έτη, ήτοι έως το έτος 2016.

**Ως προς την εκπρόθεσμη υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την από 06/07/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας.**

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ταχυδρόμησε, στη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, αντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πληροφορήθηκε την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 20/05/2022, όταν έλαβε τη με αριθ. ....../16-05-2022 ατομική ειδοποίηση χρεών του Κ.Ε.Ο.Φ Αττικής και εντός μηνός ήτοι στις 17/06/2022, υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 433/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε δεκτή από τη Γ.Γ.Π.Σ., εφόσον υφίσταται αδυναμία έγχαρτης απόδειξης περί της λήψης γνώσης του περιεχομένου των ηλεκτρονικώς κοινοποιούμενων διοικητικών εγγράφων από το φορολογούμενο, η προσβολή τους καθίσταται απρόθεσμη, και συγκεκριμένα:

*«Επί του δεύτερου ερωτήματος*

*[...]*

*β) είναι επιτρεπτή η έναρξη δικονομικών (ή διοικητικών) προθεσμιών προσβολής των ηλεκτρονικώς κοινοποιούμενων διοικητικών εγγράφων, εφόσον τηρηθούν οι υπό στοιχ. α' προϋποθέσεις και διαδικασίες, εν πάση όμως περιπτώσει, η αδυναμία έγχαρτης απόδειξης της παραλαβής των εν λόγω εγγράφων από τον διοικούμενο και της πρόσβασής του σε αυτά, καθιστά, κατ' αποτέλεσμα, απρόθεσμη την ως άνω προσβολή.*

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε στις 17/06/2022 κατά της με αριθμό ειδοποίησης ....../10-12-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου η λήψη γνώσης του περιεχομένου της ως άνω πράξεως από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, η υπό κρίση προσφυγή ασκείται παραδεκτώς θεωρούμενη ως εμπρόθεσμη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, με το άρθρο 3 §§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, με το άρθρο 4 §§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. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. 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.

2.α. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι διαδικασίες μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ),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 τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.4174/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/2017 με ΘΕΜΑ: «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 και 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) 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 οριζομένων 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 και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις [ΠΟΛ.1107/5.4.1999](#), [ΠΟΛ.1092/23.6.2005](#), [ΠΟΛ.1210/15.9.2015](#) 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.

[...]

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

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.1058/18.3.2015](#) καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας».

**Επειδή, σύμφωνα με τη με Αρ. πρωτ.: Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014: «, ορίζεται ότι:**

**«ΘΕΜΑ: «Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.**

**ΣΧΕΤ.: 1) Τα αριθ.1047385/ 542/ 0006Δ/ 25.5.2006, 1032348/ 346/ 0006Δ/ 3.4.2007, 1109071/ 1057/ 0006Δ/ 14.11.2007, 1122798/ 1216/ 0006Δ/ 10.1.2008, 1059356/**

627/ 0006Δ/ 3.6.2008 και Δ6Δ 1092032 ΕΞ 2014/ 19.6.2014 έγγραφα της Διεύθυνσης Οργάνωσης.

2) Το αριθ. Δ6Δ 1179099 ΕΞ2012/24.12.2012 έγγραφο του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης.

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...».

Επειδή, σύμφωνα με τον ν. 4386/1964 (ΦΕΚ Α 192/03-11-1964 και Α 77/03-05-1965) Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας, ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 :

«1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφ' όσον η απασχόλησις δεν γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, αι ούτω κτώμενοι αμοιβαί φορολογούνται εντός του ετέρου τούτου Κράτους. 2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1 αι αποζημιώσεις αι κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους

εάν: α) ο λαμβάνων διαμένει εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτουν εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως αίτινες διατηρούνται υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει. 3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου αι αναλογούσαι αποζημιώσεις: α) [...], β) δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας επί αεροσκάφους ενεργούντος διεθνείς μεταφοράς φορολογούνται εις το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της επιχειρήσεως.»

#### Άρθρο 14 :

1.«αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικοί αμοιβαί, μισθοί και συντάξεις υφ' ενός των Συμβαλλόμενων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχόμενων ή παρασχεθεισών, φορολογούνται εις το Κράτος τούτο». 2. Η παράγρ. 1 δεν εφαρμόζεται: -Οσάκις αι αποζημιώσεις χορηγούνται εις πρόσωπα έχοντα την εθνικότητα του ετέρου Κράτους, χωρίς να είναι ταυτοχρόνως και υπήκοοι του πρώτου Κράτους. Εις την περίπτωσην αυτήν αι αμοιβαί φορολογούνται αποκλειστικώς εις το Κράτος εις ο τα πρόσωπα ταύτα κατοικούν. [...]

#### Άρθρο 21

«Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθή διά του ακόλουθου τρόπου. Α'. Όσον αφορά την Γαλλίαν: [...]. Β'. Όσον αφορά την Ελλάδα: Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσης συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζουσα τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους της, δύναται να συμπεριλάβη εις τους φόρους τούτους απάσας τας κατηγορίας των υποκειμένων εις φορολογίαν εισοδημάτων δυνάμει της Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν υφίσταται. Εν τούτοις, η Ελλάς θα εκπέση εκ των ούτως υπολογισθέντων φόρων το ποσόν του γαλλικού φόρου ο οποίος πλήττει τα προκύπτοντα εν Γαλλία εισοδήματα και τα οποία υπόκεινται εις την φορολογίαν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, της εκπτώσεως αυτής περιοριζομένης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περί ων ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι.»

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, κατά το έτος 2015.

**Επειδή**, ο προσφεύγων για την απόδειξη του ισχυρισμού του ότι κατά το επίμαχο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Τις από 04/07/2005 και 28/12/2005 συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας ορισμένου χρόνου [Σχετικό 8] και εν συνεχεία την από 29/06/2006 σύμβαση αορίστου χρόνου [Σχετικό 11], με την εταιρεία «.....» (φωτοτυπικά αντίγραφα με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα).
- Τις από 07/02/2011 και 04/03/2013 συμπληρωματικές ρήτρες με τις οποίες συμφωνήθηκε η απόσπασή του στη γαλλική «.....» από 01/03/2011 έως 01/03/2016 [Σχετικά 13 και 12] (φωτοτυπικά αντίγραφα με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα).
- Βεβαίωση της γαλλικής εταιρείας με την οποία πιστοποιείται η απόσπασή του [Σχετικό 10] (φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα).
- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας έτους 2012.
- Αποδεικτικό Φόρου Εισοδήματος, της Γενικής Δ/νσης Δημοσίων Οικονομικών της Γαλλίας, για τα εισοδήματα του έτους 2014 (φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα).
- Εκκαθαριστικό Σημείωμα 2014 για τα έτος 2013, της Γενικής Δ/νσης Δημοσίων Οικονομικών της Γαλλίας (φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα).
- Σημείωμα της Γενικής Δ/νσης Δημοσίων Οικονομικών της Γαλλίας, για τον παρακρατηθέντα φόρο του έτους 2015 ύψους 1.324,00 € (φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα).

**Επειδή**, συνεκτιμώντας όλα τα ως άνω αναφερόμενα στοιχεία και ιδίως ότι:

Ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε μέχρι και σήμερα στην υπηρεσία μας το κρίσιμο δικαιολογητικό της φορολογικής κατοικίας κατά το έτος 2015, από την αρμόδια φορολογική αρχή της Γαλλίας, ούτε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 της ΠΟΛ.1201/2017.

**Επειδή**, ο προσφεύγων έως και σήμερα εξακολουθεί να φαίνεται στο υποσύστημα Μητρώου του taxis ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Συνεπώς ορθώς, το φορολογικό έτος 2015, φορολογήθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ο ισχυρισμός του ότι κατά τα επίμαχο φορολογικά έτη αποτελούσε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Ως προς τον ισχυρισμό ότι με βάση την με αριθμό 1666/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας τη χρήση 2013, ο προσφεύγων ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Γαλλίας**

Ο εν λόγω ισχυρισμός, απορρίπτεται ως αβάσιμος δεδομένου ότι στη με αριθμό 1666/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«.....Ως εκ τούτου, κατά το μέρος που η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή αφορά στην ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης κατόπιν εξέτασης του ζητήματος της φορολογικής

κατοικίας του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή κατά το έτος 2013, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτως υποβληθείσα...»

**Ως προς τον ισχυρισμό περί μη πίστωσης του φόρου της αλλοδαπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας επισημαίνουμε τα εξής:**

Ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, ύψους 1.324,00 € καταχωρήθηκε με τη με αριθ. ....../2021 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, στον κωδικό 315 του εντύπου Ε1 και μείωσε ισόποσα το συνολικό καταβλητέο φόρο εισοδήματος, όπως αποτυπώνεται στη με αριθ. ειδ/σης ....../10-12-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου.

#### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από 17-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Το τελικό χρεωστικό ποσό που βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης ....../10-12-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, ύψους 13.066,07 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Υποδιεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.