



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3741

**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

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 30/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά:

- Του Ελληνικού Δημοσίου, όπως εκπροσωπείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
- Της υπ' αρ. πρωτ./02-06-2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την οποία απορρίπτεται η υπ' αρ. πρωτ./14-03-2022 αίτησή του, σύμφωνα με το άρθρο 63B του Κ.Φ.Δ., σχετικά με:

α. Τη με αρ. ειδ/σης/20-12-2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (παρ. 2 & 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2014, με βάση την 5η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης (αρ. δηλ., αρ. χρημ. κατ.), με την οποία προσδιορίσθηκε, κατά το μέρος που τον αφορά ατομικά, κύριος φόρος εισοδήματος ύψους € 93.148,86 πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους € 9.023,48 πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους € 1.619,80, ήτοι συνολικό ποσό ύψους € 103.792,14.

β. Τη με αρ. ειδ/σης/13-12-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με βάση την 6η τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης (αρ. δηλ.), με την οποία προσδιορίσθηκε, κατά το μέρος που τον αφορά ατομικά, κύριος φόρος εισοδήματος ύψους € 57.823,36 πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους € 8.947,44 πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους € 1.619,80, ήτοι συνολικό ποσό ύψους € 68.390,60 και

γ. την από 20/12/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54§1 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους € 100,00.

- Κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης.

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

Επί της από 30/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την από 20/12/2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση (αριθ. δηλ., αριθ. ειδ/σης, αρ. χρημ. κατ.)

φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014), προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου ύψους 93.148,86 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 9.023,48 ευρώ, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 1.619,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 103.792,14 ευρώ αντί του προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου 3.653.36 ευρώ

- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, με βάση στοιχεία που απεστάλησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες Ε.Ε., διαπίστωσε ότι το έτος 2014 ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα από τη Ρουμανία και κατά συνέπεια, στις 20/12/2020 εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση (αριθ. δηλ., αριθ. ειδ/σης), αρ. χρημ. κατ.), στην οποία συμπεριέλαβε ποσό ύψους 217.696,70 ευρώ ως εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ.389).

- Επιπροσθέτως επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 & 2 του ν. 4174/2013 (αριθ. χρημ. κατ. /1/31-12-2020), με την αιτιολογία «πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014».

- Ο προσφεύγων, υπέβαλε από κοινού με την σύζυγο του, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τη με αρ. καταχ. /2015 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 στην οποία, ως υπόχρεος, δήλωσε άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς 170.192,42 ευρώ, χωρίς να δηλώσει το παραπάνω ποσό ύψους 217.696,70 ευρώ, από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης.

- Κατόπιν τούτων ο προσφεύγων υπέβαλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, τη με αριθμό /19-3-2021 ενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω αναφερόμενων πράξεων (α. και γ.) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων ισχυρισμούς για:

α) Παράνομο και εσφαλμένο καταλογισμό φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή.

β) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των οικείων διατάξεων, αλλά και της εφαρμοστέας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας, λόγω του ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη στην έκπτωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή συνολικού ποσού 34.527,08 ευρώ.

- Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εξέδωσε τη με αριθμό 3744/29-10-2021 σχετική απόφαση με την οποία έγινε μερική αποδοχή της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής.

Συγκεκριμένα, ως προς τον ισχυρισμό ότι ο φόρος αλλοδαπής ύψους 34.527,08 € πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του καταβλητέου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013, αποφασίστηκε «...να γίνει επανεκκαθάριση της Δ.Φ.Ε. του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014, όπου:

- στον κωδικό 389 «Καθαρό εισόδημα από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ., αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» θα τροποποιηθεί το ποσό από 217.696,70 € σε 215.795,70 €
- ο κωδικός 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19)» να συμπληρωθεί με το ποσό των 34.527,08 €»

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο προσφεύγων δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το έτος 2014 και ότι θα πρέπει να ακυρωθούν η με αριθ. ειδοποίησης/20-12-2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και η από 20-12-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2014, αυτός απερρίφθη με την αιτιολογία ότι:

- δεν προσκομίστηκε το κρίσιμο δικαιολογητικό της φορολογικής κατοικίας κατά το έτος 2014, από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ρουμανίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1201/6-12-2017.
- τα δικαιολογητικά που θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/6-12-2017, 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 του πιστοποιητικού της φορολογικής κατοικίας, είναι ελλιπή ως προς την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του προσφεύγοντος καθώς και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή.
- δεν προσκομίστηκε κανένα δημόσιο έγγραφο από δημόσιο φορέα ή ασφαλιστικό οργανισμό της Ρουμανίας για το επίμαχο έτος (πέραν της Βεβαίωσης Εισοδημάτων της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της Ρουμανίας), προς απόδειξη των δεσμών του προσφεύγοντος με τις δημόσιες αρχές και φορείς της Ρουμανίας, δεδομένου ότι ήταν ασφαλισμένος κατά το επίμαχο φορολογικό έτος στην Ελλάδα.
- από το προσκομιζόμενο αρχείο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στη Ρουμανία, δεν προκύπτει η γνησιότητα του εγγράφου (ο προσφεύγων προσκόμισε το εν λόγω αρχείο, στην ρουμανική γλώσσα, σε ηλεκτρονική μορφή αρχείου απλού κειμένου (.txt) και σε έγχαρτη μορφή η οποία δε φέρει σφραγίδα της τράπεζας ή κάποια άλλη σήμανση) και είναι κατ' επέκταση αόριστο και ασαφές.

- δεν προσκόμισε κάποιο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει πολιτικούς ή πολιτισμικούς δεσμούς με τη Ρουμανία.

Επιπλέον στην εν λόγω απόφαση έγινε ρητή και σαφής αναφορά στο άρθρο 63B του ν. 4174/2013, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την κοινοποίησή της, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας τη Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας έτους 2014 από την φορολογική αρχή της Ρουμανίας και τα κατά την κρίση του κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για την στοιχειοθέτηση της έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, ως προς το ποσό που προκύπτει ότι λήφθηκε σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία στη Ρουμανία.

- Σε εκτέλεση της ως άνω με αριθμό 3744/29-10-2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η αρμόδια ΔΟΥ Ηλιούπολης εξέδωσε τη με αρ. ειδ/σης/13-12-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με βάση την 6η τροποποιητική δήλωση (αρ. δηλ.), με την οποία προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 57.823,36 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8.947,44 πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 1.619,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 68.390,60 ευρώ, μετά την πίστωση του φόρου της αλλοδαπής, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 103.792,14 ευρώ.

- Ο προσφεύγων δε υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΟΥ Ηλιούπολης/14-03-2022 αίτηση, σύμφωνα με το άρθρο 63B του ΚΦΔ, με την οποία αιτείτο ακύρωση: α) της με αρ. ειδ/σης/20-12-2020 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 καθώς και της από 20/12/20 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, ισχυριζόμενος ότι το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας και επομένως έγινε παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στην αλλοδαπή. Συνυποβλήθηκαν δε τα σχετικά δικαιολογητικά προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

- Η ως άνω αίτηση του προσφεύγοντος απαντήθηκε με το με αριθμό πρωτοκόλλου/02-06-2022 έγγραφο του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, σύμφωνα με το οποίο η αίτηση απερρίφθη με την αιτιολογία ότι «έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα των τριών ετών και επομένως για το φορολογικό 2014 έχει παραγραφεί το δικαίωμα μεταβολής των στοιχείων της δήλωσης...Συνεπώς δε δύναται να κριθεί εκ νέου η φορολογική κατοικία καθώς και η τροποποίηση των στοιχείων της δήλωσης, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω παραγραφής».

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

- Να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αρ. πρωτ./02-06-2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, με την οποία απορρίπτεται η υπ' αρ. πρωτ./14-03-2022 αίτησή του σύμφωνα με το άρθρο 63B του ΚΦΔ.
- Να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης.
- Να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, διαφορετικά η τροποποίηση και η μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης.
- Να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να επιστρέψει έντοκα από την καταβολή του, διαφορετικά από την άσκηση της παρούσας, κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.
- Να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Διεύθυνσής μας κατά τη συζήτηση της παρούσας.

Προβάλλει δε τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την οποία απορρίπτεται η με αρ. πρωτ./14-03-2022 αίτησή του, σύμφωνα με το άρθρο 63B του Ν.4174/2013, επειδή έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα των τριών (3) ετών και επομένως για το φορολογικό έτος 2014 έχει παραγραφεί το δικαίωμα μεταβολής των στοιχείων της δήλωσης, είναι παράνομη και ακυρωτέα ως αντιβαίνουσα στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο (άρθρο 36 παρ. 1 & 2, άρθρο 42 παρ. 4, άρθρο 63B του ν. 4174/2013) και στη με αριθμό 3744/29-10-2021 απόφαση της ΔΕΔ.
- Κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, αφού διέμενε στη Ρουμανία κατά τη διάρκεια ολόκληρου του έτους, στο πλαίσιο των μισθωτών υπηρεσιών που παρείχε προς ρουμανικό πιστωτικό ίδρυμα ως Γενικός Διευθυντής (θέση που απαιτούσε την καθημερινή πολύωρη παρουσία του στις εγκαταστάσεις της τράπεζας). Η Ρουμανία είχε πλέον καταστεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του αλλά και των βιοτικών σχέσεών του, παρά το γεγονός ότι δεν τον είχε ακολουθήσει η οικογένειά του. Επομένως, ως φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, αναφορικά με το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, φορολογείτο στην Ελλάδα μόνο για το τυχόν εισόδημα που θα αποκτούσε σε αυτή και σε καμιά περίπτωση για το εισόδημα, το οποίο απέκτησε από μισθωτή εργασία στη Ρουμανία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους:
α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή

και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας [...]

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά[...]

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63B ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.

Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεώστητα ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη, η οποία ακυρώνεται ή τροποποιείται, εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36»

(Το δεύτερο εδάφιο τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 30 του ν. [4701/2020](#) (ΦΕΚ Α' 128/30-06-2020) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 30/06/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ιδίου νόμου).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ, για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι εντός τριών ετών από τις 20/12/2020.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 3744/29-10-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ορίστηκε ότι «ο προσφεύγων δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την

κοινοποίησή της, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας τη Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας έτους 2014 από την φορολογική αρχή της Ρουμανίας και τα κατά την κρίση του κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για την στοιχειοθέτηση της έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ως προς το ποσό που προκύπτει ότι λήφθηκε σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία στη Ρουμανία»

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1234/2018 με ΘΕΜΑ: «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας», ορίζεται ότι:

«Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) [2105/2018](#), η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣΤΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

3. Η κατ' [άρθρο 63](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.[4174/2013](#)) ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται ως προϋπόθεση για την παραδεκτή άσκηση προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως. Κατά συνέπεια, δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το [άρθρο 63](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η απόρριψη, ρητή ή σιωπηρή, από τη Φορολογική Διοίκηση του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, καθώς επί της απόρριψης αυτής δύναται να ασκηθεί μόνο αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ. Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να ενημερώνουν

ότι η πράξη τους προσβάλλεται μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το [άρθρο 63](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.

5. Τέλος επισημαίνεται ότι τα αιτήματα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εξετάζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις [ΠΟΛ.1142/31.5.2012](#), [ΠΟΛ.1177/14.7.2014](#) και [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) Εγκυκλίους και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Συνιστάται δε οι αρμόδιες υπηρεσίες να αποφαινούνται ρητά επί των συγκεκριμένων αιτημάτων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν έγκαιρα εάν θα πρέπει να προσφύγουν ή όχι στο ακυρωτικό δικαστήριο.

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 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 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, όπως κρίθηκε από την απόφαση ΣτΕ 2105/2018, οι προσωπικοί δεσμοί του φορολογούμενου στο πλαίσιο του καθορισμού της κατοικίας του, δεν πρέπει να κρίνονται αποκλειστικά από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, εκλαμβάνοντας το γεγονός αυτό ως επαρκές για τον προσδιορισμό του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων του φορολογούμενου.

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 την **Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ – ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ «ΝΟΜΟΣ ΥΠ’ ΑΡΙΘ. 2279/1995 (ΦΕΚ 9 /26-1-95/ τ.Α΄)** Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συνημμένου Πρωτοκόλλου», διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 4

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

1. «Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις 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 ή 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.

Άρθρο 16

ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

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 από αυτή μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

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.

Άρθρο 25

ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όταν ένας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, κατά το έτος 2014.

Επειδή, ο προσφεύγων με τη με αριθμό/08-03-2017 αίτησή του ζήτησε μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από το φορολογικό έτος 2016, η οποία έγινε δεκτή με τη/24-01-2018 δήλωση του τμήματος Μητρώου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι κατά το επίμαχο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω δικαιολογητικά, (τα οποία είχαν συνυποβληθεί και με την αίτησή του 63B προς τη ΔΟΥ Ηλιούπολης):

α. Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας των Φορολογικών Αρχών της Ρουμανίας, για το φορολογικό έτος 2014 (Σχετικό 2), με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα και επισημείωση της Χάγης.

β. Βεβαίωση της Τράπεζας «.....» με έδρα στο, με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων εργαζόταν στην εν λόγω τράπεζα το έτος 2014 με σύμβαση αορίστου χρόνου πλήρους απασχόλησης, στη θέση του Γενικού Διευθυντή με καθημερινή φυσική παρουσία στα γραφεία της, με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα. Επιπλέον βεβαιώνεται ότι για την εν λόγω περίοδο, καλυπτόταν από ιδιωτική ασφάλιση στη Ρουμανία (Σχετικό 3)

γ. Ιδιωτικό Συμφωνητικό μίσθωσης κατοικίας με εκμισθωτή τον προσφεύγοντα (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα), για διαμέρισμα πολυκατοικίας επί της οδού, με αναφορά ότι στο μηνιαίο μίσθωμα συμπεριλαμβάνονται τα κόστη ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, καλωδιακής τηλεόρασης, φυσικού αερίου και κοινοχρήστων (λογαριασμοί οι οποίοι εκδίδονταν στο όνομα του εκμισθωτή της παραπάνω κατοικίας και εξοφλούνταν από εκείνον, με τα σχετικά ποσά να συμπεριλαμβάνονταν στο μηνιαίο μίσθωμα). Διάρκεια μίσθωσης αναφέρεται η χρονική περίοδος από 01/01/2014 έως 21/07/2016 (Σχετικό 4),

δ. Κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού μισθοδοσίας (staffcurrentaccount) του προσφεύγοντος, με αριθμό, που διατηρούσε στην τράπεζα το έτος 2014 (με σφραγίδα της τράπεζας), από την οποία κίνηση προκύπτει η πραγματοποίηση δαπανών στη Ρουμανία καθ' όλη τη διάρκεια του εν λόγω έτους (Σχετικό 5).

ε. Κινήσεις της πιστωτικής κάρτας που διατηρούσε κατά την διάρκεια της μόνιμης διαμονής και εργασίας του στη Ρουμανία, από την οποία προκύπτει η πραγματοποίηση δαπανών στη Ρουμανία καθ' όλη τη διάρκεια του εν λόγω έτους (Σχετικό 6).

στ. Το από 27/05/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και της, πρώην συζύγου του, το οποίο προσκομίστηκε στη δικάσιμο του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών για τη συναινετική λύση του γάμου τους (Σχετικό 7).

ζ. Το από 27/05/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό για τη ρύθμιση επιμέλειας-επικοινωνίας ανηλίκων τέκνων (Σχετικό 8).

η. Την υπ' αριθμ./2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επί της υπ' αριθμ./2016 αίτησης για την έκδοση συναινετικού διαζυγίου, με την οποία έγινε δεκτή η εν λόγω αίτησή, επικυρώθηκε η παραπάνω από 27/05/2016 έγγραφη συμφωνία περί λύσης του γάμου τους (Σχετικό 9).

θ. Ιατρικές Γνωματεύσεις και βεβαιώσεις θεραπειών του υιού μου (Σχετικό 10).

ι. Βεβαίωση του Ελληνο-Ρουμανικού Διμερούς Εμπορικού Επιμελητηρίου με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων διετέλεσε εκλεγμένο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου του Ελληνο-Ρουμανικού Διμερούς Εμπορικού Επιμελητηρίου με έδρα την Ρουμανία, κατά το φορολογικό έτος 2014 και ότι συμμετείχε αυτοπροσώπως και δια ζώσης τόσο στις μηνιαίες συνεδριάσεις του ως άνω Επιμελητηρίου, που λάμβαναν χώρα στην έδρα του Επιμελητηρίου στη Ρουμανία, όσο και στο σύνολο των εκδηλώσεων που διοργανώθηκαν από αυτό κατά το έτος 2014 (Σχετικό 11), με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα.

ια. Την από 02/01/2014 σύμβαση εργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και της εργοδότης τράπεζας (Σχετικό 12), με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα.

Επιπλέον εστάλει από την πληρεξούσια δικηγόρο, βεβαίωση της τράπεζας ότι ο προσφεύγων, κατά τα έτη 2014 και 2015 ήταν αποσπασμένος στο εξωτερικό με καθήκοντα, στη θυγατρική εταιρεία της με έδρα στο (αριθ. εισ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022 ΕΜΠ/01-09-2022).

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε, εκτός του Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ρουμανίας για το φορολογικό έτος 2014 και τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρ. 3β της ΠΟΛ 1201/2017, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Από αυτά προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το επίμαχο έτος 2014, βρισκόνταν εκτός Ελλάδας και είχε οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο διαρκή και μόνιμο και ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και η συνήθης

διαμονή του ήταν στη Ρουμανία και συνεπώς ο ισχυρισμός του ότι κατά τα επίμαχο φορολογικό έτος αποτελούσε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 30-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι την ακύρωση της με αριθμό/02-06-2022 απορριπτικής απάντησης του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη 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.