



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27.6.19

Αριθμός απόφασης: 2108

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. 52/12.4.18 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Το υπ' αριθμ. 1/20.7.18 έγγραφο του τμήματος Β3 της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **4.3.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανείς προσφυγή του , ΑΦΜ , με αναγραφόμενη κατοικία επί της προσφυγής στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, κατά της με αρ. /19 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **4.3.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα

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 τη με/19 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ προσδιορίστηκε ποσό φόρου ύψους 14.018,15 €. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τα στοιχεία της αρ. 1ης τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στις 28.12.18, ο οποίος δήλωσε, ως κάτοικος Ελλάδας, επιπλέον ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389) ύψους 44.200,64 €. Με την αρχική δήλωση είχε δηλωθεί εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών (κωδ. 103) ύψους 7.800,00 €, ποσό από τόκους ημεδαπής προέλευσης (κωδ. 667) 0,01 €, ανάλωση κεφαλαίου (κωδ. 787, 788) ύψους 1.000,00 € και 22.500,00 €, κύρια κατοικία στην Παιανία επιφανείας κυρίων χώρων 310 τ.μ. και βοηθητικών 30 τ.μ., ιδιοκτησίας της συζύγου του προσφεύγοντος (ΑΦΜ) κατά 50%, και δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ. 727) ύψους 5.721,90 €.

Την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση ο προσφεύγων την υπέβαλε, δηλώνοντας για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 τα εισοδήματα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, κατόπιν της μερικής απόρριψης του αρ./18 αιτήματός του προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ για τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας στην Αίγυπτο από το έτος 2012. Η μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Αίγυπτο διενεργήθηκε σύμφωνα με την αρ...../19 βεβαίωση της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. αναδρομικά από 1.1.15 ήτοι για το φορολογικό έτος 2015 και μετά. Επίσης, υποβλήθηκε και το αρ./18 αίτημα της συζύγου του προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ για τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας στην Αίγυπτο από το έτος 2012 το οποίο δεν έγινε δεκτό και παραμένει έως και σήμερα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Κατόπιν, μαζί με την υποβολή της παρούσας προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε την από 4.3.19 νέα τροποποιητική δήλωση για το υπό κρίση φορολογικό έτος στην οποία καταχωρίστηκε ο κωδικός 319 προκειμένου να φορολογηθεί ως κάτοικος εξωτερικού, και μηδέν ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης στον κωδικό 389 στον οποίο με την 1^η τροποποιητική είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 44.200,64 €. Με την εν λόγω νέα τροποποιητική συνυπέβαλε την από 4.3.19 επεξηγηματική επιστολή – αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ για νέα έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 βάσει της νέας από 4.3.19 τροποποιητικής δήλωσης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, καθώς και με το αρ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/19 Υπόμνημά του προς την Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση της με/19 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και την αποδοχή της από 4.3.19 νέας τροποποιητικής δήλωσης, προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Δεν ήταν κάτοικος Ελλάδας κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος. Οι οικογενειακοί του και οι οικονομικοί του δεσμοί αφορούσαν χώρες αλλοδαπής και δη την Ουκρανία έως και την 31.8.14 και ακολούθως την Αίγυπτο.

Από το 1999 έως το 2005 εργαζόταν για την με έδρα στην Στις 20.9.05 υποβλήθηκε το αρ. έντυπο αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησής του ως μισθωτού στην ανωτέρω εταιρεία και ήρθε σε συμφωνία με την προκειμένου να απασχοληθεί σε αντίστοιχη θέση και ειδικότητα σε άλλη θυγατρική εταιρεία του πολυεθνικού ομίλου της με απευθείας πρόσληψή του από τη

θυγατρική. Από τον Ιούλιο του 2005 διαμένει και εργάζεται σε θυγατρικές του ομίλου της στην Κροατία, στη Σερβία, στην Αυστρία, στην Ουκρανία από τον Αύγουστο 2010 έως τον Αύγουστο 2014, στην Αίγυπτο από τον Σεπτέμβριο του 2014 έως τον Αύγουστο 2018.

Στην Ουκρανία μετακινήθηκε εντός του ομίλου της αναλαμβάνοντας τη θέση στην από τις 2.8.10 με σύμβαση ορισμένου χρόνου για πλήρη απασχόληση για διάστημα έως 3 έτη. Στις 30.11.12 σύνηψε νέα σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου για διάστημα έως 24 μήνες με την εταιρεία στη θέση επιχειρήσεων. Για τη διαμονή του και της οικογένειάς του σύναψε την από 19.8.10 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας στην οδό στο διάρκειας μίσθωσης 20.8.10-19.8.11 με δικαίωμα παράτασης, την από 4.12.12 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας στην οδό στο διάρκειας μίσθωσης 8.12.12-7.12.13 με δυνατότητα παράτασης. Στις εν λόγω οικίες διέμενε με την οικογένειά του έως τις 31.8.14, οπότε μετεγκαταστάθηκε στην Για το εισόδημα που λάμβανε ως μισθωτός στην προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή τις από 4.12.16 και με αρ.,,,, βεβαιώσεις της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του της σχετικά με το αποκτηθέν εισόδημά του ανά τρίμηνο, για τα έτη 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, αντίστοιχα. Επίσης προσκόμισε την αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας έτους 2013 στην

Από την 1.9.14 μετακινήθηκε εντός του ομίλου της και ανέλαβε τη θέση του διαχειριστή οικονομικών συστημάτων της με σύμβαση ορισμένου χρόνου για πλήρη απασχόληση για διάστημα έως 36 μήνες. Προσκόμισε τις αιτήσεις για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας ετών 2015, 2016, 2017 στην

2. Λόγω πλάνης δήλωσε με την αρ. 1η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 που υποβλήθηκε στις 28.12.18, ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389) ύψους 44.200,64 €, και για αυτό υποβάλλει την από 4.3.19 νέα τροποποιητική - ανακλητική δήλωση για το υπό κρίση φορολογικό έτος.
3. Με το αρ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/19 Υπόμνημά του προς την Υπηρεσία μας προσκόμισε την αρ./19 ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ με την οποία αιτείται την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της από 4.3.19 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014 για τους λόγους που αναφέρονται ως άνω, και με το υπόμνημα ζητείται να ληφθεί υπόψη στην εξέταση της παρούσας προσφυγής καθώς τα πραγματικά περιστατικά που τίθενται επί αμφοτέρων των προσφυγών ταυτίζονται και προκειμένου να συσχετιστούν για το ενιαίο της κρίσης της Υπηρεσίας μας. Σημειωτέον ότι ο φάκελος της εν λόγω προσφυγής, της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και του φορολογουμένου, δεν έχει εισέλθει στην Υπηρεσία μας μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις ΠΟΛ 1064/2017, 1069/2014.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «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.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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϋσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

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

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

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1177/2014 'Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013' είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας, εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και προσκομίσει i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή. Σχετικά με τη μεταβολή κατοικίας ή διαμονής βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 αναφέρεται ότι, για τα φυσικά πρόσωπα που εγκαθίστανται μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή μετά την 01 Ιανουαρίου 2014, θα εκδίδονταν συγκεκριμένες οδηγίες.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1058/2015 'Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του ν.4174/2013':

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό ... 2. 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.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής φορολογίας Ελλάδας-Ουκρανίας (ΦΕΚ Α' 199/27.08.2002): «1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τόπου ιδρύσεως - καταχωρήσεως του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, μόνον όσον αφορά σε εισόδημα από πηγές μέσα σ' αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται μέσα σ' αυτό.

2. Εάν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η κατάστασή του καθορίζεται ως εξής:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. εάν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων β) εάν το Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί, ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα 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 Συμβαλλομένων Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Εάν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής φορολογίας Ελλάδας-Αιγύπτου (ΦΕΚ Α' 170/7.8.2006): «1. Για τους σκοπούς αυτής της Συμφωνίας, ο όρος «κάτοικος

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 και περιλαμβάνει επίσης αυτό το Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό όσον αφορά μόνο το εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό ή σε κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η νομική κατάστασή του καθορίζεται ως εξής:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία, αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του 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 προσδιορισθεί, ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει την συνήθη διαμονή του, γ) αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος, δ) αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1497/1984 'Κύρωση Σύμβασης που καταργεί την υποχρέωση επικύρωσης των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων': «Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος ενός συμβαλλόμενου Κράτους και πρέπει να προσαχθούν στο έδαφος άλλου συμβαλλόμενου Κράτους. Κατά την έννοια της παρούσας Συμβάσεως, ως δημόσια έγγραφα θεωρούνται:

(α) τα έγγραφα που προέρχονται από αρχή ή δημόσιο υπάλληλο δικαιοδοτικού οργάνου του Κράτους, συμπεριλαμβανομένων και των εγγράφων που προέρχονται από την εισαγγελική αρχή δικαστικό γραμματέα ή δικαστικό επιμελητή.

(β) τα διοικητικά έγγραφα.

(γ) τα συμβολαιογραφικά έγγραφα.

(δ) οι επίσημες βεβαιώσεις όπως βεβαιώσεις καταχωρίσεως, θεωρήσεις για βέβαιη χρονολογία και επικυρώσεις υπογραφής που τίθεται σε ιδιωτικό έγγραφο. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.: « I. ... 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 '...Εγγραφα 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'. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11§2β' του ν. 2690/1999: «.. Ομοίως, υποβάλλονται και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα εγγράφων που έχουν εκδοθεί από αλλοδαπές αρχές και έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο. ...»

Επειδή προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ1948/1956, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3973/2005, ΣΤΕ 1113/2008, ΣΤΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν το δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣΤΕ 2105/2018).

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προσβάλλεται η με/19 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ που εκδόθηκε σύμφωνα με τα στοιχεία της αρ. 1ης τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στις 28.12.18, ο οποίος δήλωσε, ως κάτοικος Ελλάδας, επιπλέον ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389) ύψους 44.200,64 €. Με την αρχική δήλωσή του είχε δηλωθεί εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών (κωδ. 103) ύψους 7.800,00 €, ποσό από τόκους ημεδαπής προέλευσης (κωδ. 667) 0,01 €, ανάλωση κεφαλαίου (κωδ. 787, 788) ύψους 1.000,00 € και 22.500,00 €, κύρια κατοικία στην Παιανία επιφανείας κυρίων χώρων 310 τ.μ. και βοηθητικών 30 τ.μ., ιδιοκτησίας της συζύγου του προσφεύγοντος (ΑΦΜ) κατά 50%, και δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ. 727) ύψους 5.721,90 €.

Κατόπιν, μαζί με την υποβολή της παρούσας προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε την από 4.3.19 νέα τροποποιητική δήλωση για το υπό κρίση φορολογικό έτος στην οποία καταχωρίστηκε ο κωδικός 319 προκειμένου να φορολογηθεί ως κάτοικος εξωτερικού, και μηδέν ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης στον κωδικό 389 στον οποίο με την 1^η τροποποιητική είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 44.200,64 €. Με την εν λόγω νέα τροποποιητική συνυπέβαλε την από 4.3.19 επεξηγηματική επιστολή – αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ για νέα έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 βάσει της νέας από 4.3.19 τροποποιητικής δήλωσης. Ο προσφεύγων με

την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της με/19 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και την αποδοχή της από 4.3.19 νέας τροποποιητικής δήλωσης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, την υπό κρίση προσφυγή, τα με αρ ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/19 και ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/19 Υπομνήματά του προς την Υπηρεσία μας, καθώς και την κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της από 4.3.19 νέας τροποποιητικής δήλωσης παραδεκτώς ασκείται παρόλο που υποβλήθηκε πριν την πάροδο του προβλεπόμενου απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης, καθόσον η συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης έχει επέλθει κατά το χρόνο εξέτασης της προσφυγής.

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων προσκόμισε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

Α. Για την Ουκρανία:

1. Το από 14.12.16 και με αρ. /..... έγγραφο με τίτλο 'Πληροφορίες από την κεντρική βάση δεδομένων του Ενιαίου Κρατικού Μητρώου Φυσικών Προσώπων Δημόσιας Φορολογικής Αρχής της σχετικά με το καταβληθέν εισόδημα' περιόδου 1.1.14-31.12.14 για τον προσφεύγοντα (το εν λόγω έγγραφο αποτελεί σύμφωνα με την προσφυγή βεβαίωση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της σχετικά με το αποκτηθέν εισόδημα από μισθούς). Προσκομίστηκαν ανάλογα έγγραφα και για τα έτη 2010-2013. Προσκομίστηκε η αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2013.

2. Την από 19.8.10 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας στην οδό στο διάρκειας μίσθωσης 20.8.10-19.8.11 με δικαίωμα παράτασης για ένα επιπλέον έτος κατόπιν υπογραφής πρόσθετης πράξης ή νέας σύμβασης μίσθωσης. Δεν προσκομίστηκε πράξη παράτασης ή νέα σύμβαση.

3. Την από 4.12.12 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας στην οδό στο διάρκειας μίσθωσης 8.12.12-7.12.13 με δικαίωμα παράτασης για ένα επιπλέον έτος κατόπιν υπογραφής πρόσθετης πράξης ή νέας σύμβασης μίσθωσης. Δεν προσκομίστηκε πράξη παράτασης ή νέα σύμβαση.

4. Το από 2.7.10 έγγραφο άδειας εργασίας του προσφεύγοντος με ισχύ έως την 1.7.12, το από 7.6.12 έγγραφο άδειας εργασίας του προσφεύγοντος με ισχύ έως την 7.6.13, την από 29.4.13 απόφαση παράτασης άδειας απασχόλησης του προσφεύγοντος μέχρι τις 29.4.14, και την από 28.3.14 απόφαση παράτασης άδειας απασχόλησης του προσφεύγοντος μέχρι τις 29.4.15. Τα εν λόγω έγγραφα, που έχουν εκδοθεί από το κρατικό Κέντρο Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Πολιτικής της Ουκρανίας, δε φέρουν βεβαίωση γνησιότητας κατά τα διεθνή νόμιμα.

5. Το από 25.11.11 έγγραφο άδειας παραμονής του προσφεύγοντος με ισχύ έως την 1.7.12, και την παράταση αυτής έως τις 29.4.15. Τα εν λόγω έγγραφα, που έχουν εκδοθεί από το τμήμα Ιθαγένειας Μετανάστευσης και Εγγραφής Φυσικών προσώπων Κιέβου του Υπουργείου Εσωτερικών της Ουκρανίας και από την Υπηρεσία Μετανάστευσης της Ουκρανίας, δε φέρουν βεβαίωση γνησιότητας κατά τα διεθνή νόμιμα.

6. Έγγραφο (δε φέρει ημερομηνία) της με το οποίο πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων εργαζόταν στην εταιρεία από τις 2.8.10-31.8.14.

7. Την από 10.3.2010 επιστολή συνεννόησης της προς τον προσφεύγοντα με την οποία επιβεβαιώνονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της ανάθεσης του προσφεύγοντος στην, στη θέση του οικονομικού διευθυντή με ισχύ από 2.8.10 και διάρκεια έως 3 έτη. Στον εν λόγω έγγραφο, μεταξύ άλλων, βεβαιώνεται ότι «...θα εξακολουθείτε να συμμετέχετε στο συνταξιοδοτικό σας πρόγραμμα στην χώρα προέλευσής σας (Ελλάδα). Είναι κατανοητό και αποδεκτό ότι σύμφωνα με το Ελληνικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, η εισφορά εργαζομένου θα αφαιρείται από τον μηνιαίο βασικό σας μισθό....». Δεν προσκομίστηκε σύμβαση εργασίας.

8. Την από 8.11.2012 επιστολή-έγγραφο της προς τον προσφεύγοντα με τίτλο 'Διεθνής ανάθεση στο' στην οποία περιγράφονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της ανάθεσης του προσφεύγοντος στην, στη με ισχύ από 1.12.12 και αναμενόμενη διάρκεια 24 μηνών. Ως χώρα προέλευσης αναφέρεται η Ελλάδα και χώρα υποδοχής η Στον εν λόγω έγγραφο, μεταξύ άλλων, βεβαιώνεται ότι για τη διάρκεια της ανάθεσής του η πληρωμή της μισθοδοσίας θα γίνεται από το σύστημα μισθοδοσίας, αλλά επίσης αναφέρεται ότι «...κατά τη διάρκεια της ανάθεσής σας θα εξακολουθείτε να συμμετέχετε στο ελληνικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα. Δε θα δικαιούστε να συμμετάσχετε στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που διατίθεται στους συνεργάτες της Θα καταβάλετε ουκρανικούς κοινωνικούς φόρους επί κάθε αμοιβής κατά τη διάρκεια της ανάθεσής σας, πλην της αύξησης προς κάλυψη φορολογικών υποχρεώσεων που χορηγείται από την εταιρία στα επιδόματα διεθνούς υπηρεσίας ως περιγράφεται παραπάνω. Όταν επιστρέψετε μόνιμα στην χώρα προέλευσης σας η εταιρεία θα εξετάσει τις εισφορές σας και το ενδεχόμενο να αντλήσετε όφελος από τις εισφορές» Σημειώνεται στην εν λόγω επιστολή ότι η επιστολή αυτή δεν αποτελεί σύμβαση εργασίας. Δεν προσκομίστηκε σύμβαση εργασίας.

9. Τα από 1.3.16 έγγραφα του Διεθνούς Σχολείου του Κιέβου με τα οποία πιστοποιείται ότι η , κόρη του προσφεύγοντος, εγγράφηκε στο σχολείο στις 25.8.11 και αποχώρησε στις 18.6.14, και ότι η , κόρη του προσφεύγοντος, εγγράφηκε στο σχολείο στις 28.8.10 και αποχώρησε στις 18.6.14.

10. Το από 14.8.18 έγγραφο το προξενικού γραφείου στο με το οποίο πιστοποιείται ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος διέμενε στο και ήταν μόνιμος κάτοικος εξωτερικού από τις 5.7.10 έως τις 19.7.14.

B. Για την Αίγυπτο:

1. Δελτίο άδειας εργασίας του προσφεύγοντος στο οποίο αναφέρεται «Αριθμός δελτίου/....., ημερομηνία εκδόσεως 24/8/2015, όνομα , ... αριθ. διαβατηρίου , Επάγγελμα , τόπος εργασίας , διεύθυνση εργασίας ελεύθερη ζώνη , ημερομηνία λήξεως 18/5/2016 ...». Το εν λόγω έγγραφο, που έχει εκδοθεί από το Υπουργείο Εργατικού Δυναμικού και Μετανάστευσης της , δε φέρει βεβαίωση γνησιότητας κατά τα διεθνή νόμιμα.

2. Την από 15.12.18 βεβαίωση της στην (μέλος του ομίλου) σχετικά με τα στοιχεία απασχόλησης του προσφεύγοντος όσον αφορά την

περίοδο 1.9.14-31.12.14, στην οποία αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι η ημερομηνία έναρξης απασχόλησης στο νομικό πρόσωπο ήταν η 1.9.14 και ημερομηνία έναρξης απασχόλησης στον όμιλο η 5.7.1999. Προσκομίστηκε και η από 5.12.16 βεβαίωση της στην σχετικά με τα στοιχεία απασχόλησης του προσφεύγοντος στην οποία αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι η ημερομηνία έναρξης απασχόλησης στο νομικό πρόσωπο ήταν η 1.9.14, με πλήρη απασχόληση.

3. Την από 1.7.14 επιστολή-έγγραφο της προς τον προσφεύγοντα με τίτλο 'Διεθνής ανάθεση στο Κάιρο της Αιγύπτου στην οποία περιγράφονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της ανάθεσης του προσφεύγοντος στην – τομέας Αιγύπτου, στη θέση του διευθυντή οικονομικών συστημάτων με ισχύ από 1.8.14 και αναμενόμενη διάρκεια 36 μηνών. Ως χώρα προέλευσης αναφέρεται η Ελλάδα και χώρα υποδοχής η Αίγυπτος. Στον εν λόγω έγγραφο, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι για τη διάρκεια της ανάθεσής του η πληρωμή της μισθοδοσίας θα γίνεται από το σύστημα SDII, και ότι «..θα εξαιρεθείτε από τη συμμετοχή στα συνταξιοδοτικά προγράμματα της χώρας υποδοχής σας αν το επιτρέπει η νομοθεσία... Ταξίδι προς την Αίγυπτο: παρέχονται για εσάς και τα μέλη της οικογένειάς σας που σας συνοδεύουν αεροπορικά εισιτήρια μετάβασης από την Αθήνα, Ελλάδα προς το Κάιρο, Αίγυπτος..» Σημειώνεται στην εν λόγω επιστολή ότι η επιστολή αυτή δεν αποτελεί σύμβαση εργασίας. Δεν προσκομίστηκε σύμβαση εργασίας.
4. Το από 16.8.18 έγγραφο-πιστοποιητικό μετακινήσεων του Υπουργείου Εσωτερικών της Αιγύπτου για την , από το οποίο προκύπτει ότι κατά το έτος 2014 η ανωτέρω εισήλθε στην Αίγυπτο από την Ελλάδα στις 6.6.14 και αναχώρησε για την Ελλάδα στις 9.6.14, εισήλθε ξανά από την Ελλάδα στις 19.7.14 και αναχώρησε για την Ελλάδα στις 24.7.14, εισήλθε ξανά από την Ελλάδα στις 18.8.14 και αναχώρησε για την Ελλάδα στις 19.12.14. Το εν λόγω έγγραφο-πιστοποιητικό, που έχει εκδοθεί από το Υπουργείο Εσωτερικών της Αιγύπτου, δε φέρει βεβαίωση γνησιότητας κατά τα διεθνή νόμιμα.
5. Τα από 28.2.16, 28.2.16, 16.11.16, 28.2.16, 28.2.16, 16.11.16 έγγραφα του αμερικάνικου κολλεγίου του Καΐρου με τα οποία πιστοποιείται ότι η , κόρη του προσφεύγοντος, ήταν εγγεγραμμένη για το σχολικό έτος 2014-2015 που έληξε στις 9.6.15, για το σχολικό έτος 2015-2016 που έληξε στις 7.6.16, για το σχολικό έτος 2016-2017 που έληξε στις 6.6.17, και ότι η , κόρη του προσφεύγοντος, ήταν εγγεγραμμένη για το σχολικό έτος 2014-2015 που έληξε στις 9.6.15, για το σχολικό έτος 2015-2016 που έληξε στις 7.6.16, για το σχολικό έτος 2016-2017 που έληξε στις 6.6.17. τα εν λόγω έγγραφα φέρουν ως ενιαίο σώμα θεώρηση ακριβούς αντιγράφου και βεβαίωση πιστής μετάφρασης.
6. Προσκομίστηκε η αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2015-2017.
Πέραν των ανωτέρω, προσκομίστηκε μεταξύ άλλων το από 20.9.2005 έγγραφο αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησης του προσφεύγοντος από την στις 13.9.2005, καθώς και αντίγραφα της τελευταίας σελίδας των διαβατηρίων του προσφεύγοντος, της συζύγου του και των δύο τέκνων τους με τα στοιχεία αυτών, και δύο σελίδων με στοιχεία προσωρινών μη τουριστικών αδειών παραμονής και σχετικές σφραγίδες.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό, όταν δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και προσκομίσει (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) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του. Στην περίπτωση, δε, της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 2105/2018).

Σύμφωνα με την υποβληθείσα προσφυγή, ο προσφεύγων δεν ήταν κάτοικος Ελλάδας κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, και ισχυρίζεται ότι η φορολογική του κατοικία ήταν εκτός Ελλάδας, στην Ουκρανία ή/και στην Αίγυπτο, καθώς προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι οικογενειακοί του και οι οικονομικοί του δεσμοί αφορούσαν την Ουκρανία έως και την 31.8.14 και ακολούθως την Αίγυπτο. Επιπλέον, σε αντίθεση με τα ανωτέρω, με το αρ./18 αίτημά του προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ, ο προσφεύγων αιτήθηκε τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας στην Αίγυπτο από το έτος 2012, ήτοι η φορολογική του κατοικία ήταν στην Αίγυπτο από το 2012.

Σε κάθε περίπτωση, δεν προσκομίστηκαν οι απαιτούμενες βεβαιώσεις από τις οποίες να προκύπτει ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ουκρανίας ή/και Αιγύπτου κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος. Προσκομίστηκε η αίτηση για την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2013 στην Ουκρανία και, για τα έτη 2015, 2016, 2017 στην Αίγυπτο. Για το υπό κρίση έτος δεν προσκομίστηκε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας ή η αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ, ούτε, δε, περαιτέρω, προσκομίστηκε αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ούτε ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του στην Ουκρανία ή στην Αίγυπτο.

Επιπροσθέτως, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την κατοικία του προσφεύγοντος κατά το υπό κρίση έτος ούτε για την Ουκρανία ούτε για την Αίγυπτο.

Όσον αφορά την εργασία του προσφεύγοντος στην Ουκρανία και στην Αίγυπτο, σε θυγατρικές του ομίλου της, στην προσφυγή προβάλλεται ότι η εργασιακή του σχέση ήταν απευθείας με την εκάστοτε θυγατρική εταιρεία του ομίλου, όμως σε κάθε περίπτωση στα προσκομισθέντα έγγραφα (έγγραφα/ επιστολές ανάθεσης - δεν έχουν προσκομιστεί συμβάσεις εργασίας) η εργασία του σε αυτές καταγράφεται ως ανάθεση χωρίς να προκύπτει ποια εταιρεία διενεργεί την ανάθεση και ποια είναι εργασιακή του σχέση με αυτήν. Σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις απασχόλησης στην Ουκρανία και στην Αίγυπτο, ο προσφεύγων εργαζόταν στην Ουκρανία έως και τις 31.8.14 και στην Αίγυπτο από την 1.9.14 αλλά σε αυτά αναφέρεται ως χώρα προορισμού η Αίγυπτος/Ουκρανία και ως χώρα προέλευσης η Ελλάδα. Επιπλέον, στους όρους που αναφέρονται στα παραπάνω έγγραφα, προβλέπεται ότι στην

περίπτωση της κατά τη διάρκεια της ανάθεσής του θα εξακολουθούσε να συμμετέχει στο ελληνικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, και στην περίπτωση της στην Αίγυπτο θα εξαιρούνταν από τη συμμετοχή στα συνταξιοδοτικά προγράμματα της χώρας υποδοχής αν το επέτρεπε η νομοθεσία. Από τα έγγραφα αυτά δεν προκύπτει το μόνιμο στοιχείο της απασχόλησης καθώς προβλέπεται ανάθεση με προσωρινή ορισμένη διάρκεια.

Για τη σύζυγο του προσφεύγοντος υποβλήθηκε το αρ. /18 αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ για τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας στην Αίγυπτο από το έτος 2012 το οποίο δεν έγινε δεκτό και έως και σήμερα παραμένει σύμφωνα με τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου TAXIS φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή, για να γίνονται δεκτά από τη Φορολογική Διοίκηση έγγραφα αλλοδαπής πρέπει να φέρουν βεβαίωση γνησιότητας κατά τα διεθνή νόμιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις σχετικά με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται να προσκομιστούν προκειμένου να θεωρηθεί ένας φορολογούμενος ότι έχει φορολογική κατοικία στο εξωτερικό, καθώς και τα διαλαμβανόμενα στη ΣΤΕ 1445/2016 και 2105/2018, προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ουκρανία ούτε και στην Αίγυπτο και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για να γίνει αποδέκτη η από 4.3.19 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση (στην οποία είχε συμπληρωθεί ο κωδικός 319 προκειμένου ο προσφεύγων να φορολογηθεί ως κάτοικος εξωτερικού) και να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη αυτής, ούτε για να ακυρωθεί η με /19 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της απόφασης. Ως εκ τούτου η παρούσα προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **4.3.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό : 14.018,15 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοπ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.