



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: **21/09/2023**

Αριθμός απόφασης: **719**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 25-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατά α) της υπ' αρ. ειδοποίησης/15.02.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017 β) της με αρ. /21-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, 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 την με αρ. ειδοποίησης...../15.02.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό 4.644,65€, έναντι μηδενικού αρχικού ποσού, κατόπιν οίκοθεν υποβολής από φορολογική αρχή της με αριθ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017. Στην ανωτέρω δήλωση συμπεριλήφθηκε στον κωδ. 389 «καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 37.335,20€ για μισθούς που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος, από την Γερμανία και δεν είχε δηλώσει, και στον κωδικό 651 <<Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19>> το ποσό των 5.789,44€.

- Με την υπ' αρ. /21-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο βάσει του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα ως άνω εισοδήματα αλλοδαπής.

Οι εν λόγω πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ ως εξής : α) Η με αρ. ειδοποίησης/15.02.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αναρτήθηκε στις 15.02.2023, την ίδια ημέρα

απεστάλη σχετική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, και αναγνώσθηκε την 01.03.2023. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελέστηκε στις 26/02/2023 β) Η υπ' αρ./21-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου αναρτήθηκε στις 21.02.2023, την ίδια ημέρα απεστάλη σχετική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναγνώσθηκε την 01.03.2023. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., η κοινοποίησή της συντελέστηκε την 01.03.2023. Η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στις 25.04.2023 εντός της προθεσμίας άσκησης της (60 ημέρες από την κοινοποίηση, για τους κάτοικους εξωτερικού).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 περ. α' του ν. 4172/2013, καθώς και της ΠΟΛ. 1201/6.12.2017.

-Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013. Μόνη η διατήρηση της υπαλληλικής ιδιότητας δεν συνιστά απόλυτο και αμάχητο τεκμήριο για την απόδειξη διατήρησης της ελληνικής φορολογικής κατοικίας και συνακόλουθα της υποχρέωσης δήλωσης στην ημεδαπή των παγκοσμίων εισοδημάτων και δη όσων αποκτήθηκαν στη Γερμανία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: "Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού ..."

Επειδή σύμφωνα με την πολ. 1234/2018 με θέμα: «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας» στην οποία αναφέρεται 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.....

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

Επειδή, με το άρθρο 4 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 και οικονομικούς δεσμούς του ή..... 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση «δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου», η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου [την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο]. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου. Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων: Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του,

τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/06-12-2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε:

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα,

συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.....

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

α) 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 προσκομίσει 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).

Επειδή όμως επικουρικώς στην 1235/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας τμήμα Β αναφέρεται ότι «προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία στην Ελλάδα, πολλώ δε μάλλον εάν μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη κατοικία, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμά όλα τα πρόσφορα στοιχεία και να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση, φέρουσα το βάρος απόδειξης. Επί μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος απόδειξης των σχετικών θεμελιωτικών περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος. Για τη συναγωγή τεκμηρίου φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα απαιτείται η εκ μέρους της φορολογικής αρχής απόδειξη της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το καθορισθέν υπό του νόμου ελάχιστο χρονικό διάστημα.Διάφορο δε, είναι το ζήτημα αν η μεταφορά του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων του αιτούντος στο Ηνωμένο Βασίλειο θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στη διατήρηση της ιδιότητάς του ως ιατρού του Ε.Σ.Υ., στον οποίο είχε χορηγηθεί άδεια διαδοχικώς από 30-9-2015 έως 30-6-2016, από 1-7-2016 έως 30-6-2019 και από 1-7-2019 έως 30-6-2020 για ανατροφή τέκνου, σύμφωνα με την οικεία (διάφορη της φορολογικής) νομοθεσία».

Επειδή περαιτέρω με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Γερμανίας, όπως κυρώθηκε με Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ 34/04.08.1967, τ. Α΄) ορίζονται τα εξής: «Άρθρο XI ...(2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό

κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ./29-12-2022 αίτησή του (έντυπο Μ0) στην Δ.Ο.Υ Λάρισας για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Γερμανία από την 01-01- 2016 με φορολογική εκπρόσωπο την ΑΦΜ: Την 26-01-2023 η ανωτέρω αίτηση του έγινε δεκτή (με την με αρ.βεβαίωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου), με ημερομηνία όμως μεταβολής την 15-03-2018, με το αιτιολογικό ότι διατηρούσε υπαλληλική σχέση με το Ελληνικό Δημόσιο. Επομένως ο προσφεύγων με βάση τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του ηλεκτρονικού συστήματος taxis είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας από 15-03-2018.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι το κρινόμενο έτος (φορ. έτος 2017) ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα εξής:

α) Το με αρ, πρωτ./04-01-2016 έγγραφο του(.....) στην με το οποίο διαβιβάζεται στο η υπ' αριθμ./18.12.2015 αίτησή του για έγκριση χορήγησης αδειάς άνευ αποδοχών για δύο (2) έτη (19-03-2016 έως την 18.03.2018) για σοβαρούς ιδιωτικούς λόγους.

β) Το από 15.12.2022 πιστοποιητικό εγγραφής από το Τμήμα Επαρχιακής Διοίκησης του (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) στο οποίο επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων μετακόμισέ στην διεύθυνση, στο την 07-01-2016 και αποχώρησε την 31.12.2018.

γ) Το από το από 04.01.2019 πιστοποιητικό απασχόλησης της εταιρείας «.....» (.....) (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) στο οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων εργάστηκε ως από 11.01.2016 έως 31.12.2018.

δ) Το ΦΕΚ15.05.2018, με την υπ' αρ./30-04-2018/..... πράξη του του σύμφωνα με την οποία γίνεται δεκτή η παραίτηση (κατόπιν δεύτερης αίτησης) του προσφεύγοντος με την επισημείωση ότι από 15.03.2018 λύθηκε η υπαλληλική σχέση του με το Ελληνικό Δημόσιο.

ε) Την από 26.09.2022 βεβαίωση του Δήμου (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) στο οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων εγκαταστάθηκε στον δήμο της από 01.04.2019.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε ως συνημμένο στην με αρ. πρωτ...../29-12-2022 αίτησή του (έντυπο ΜΟ) στην Δ.Ο.Υ. Λάρισας α) Πιστοποιητικό του Υπουργείου (με ημερομηνία Μαΐου 2018) στο οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων έλαβε άδεια άνευ αποδοχών από για δύο (2) έτη από 19-03-2016. Σημειώνεται στο πιστοποιητικό εκ παραδρομής αναφέρεται η ημερομηνία 19-3-06 β) Την προβλεπόμενη από 21-11-2022 αίτηση για την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας με ενσωματωμένο το από 21-11-2022 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσο έντυπο) για το φορ. έτος 2017.

Από το σύνολο των ως άνω στοιχείων συνάγεται η πρόθεση του προσφεύγοντος να οργανώσει τη ζωή του στην Γερμανία σε μόνιμη βάση, έχοντας, ήδη κατά το φορολογικό έτος 2017 καταστήσει την Γερμανία κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται βάσιμα και γίνεται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση α) της με αριθμό ειδοποίησης/15-02-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (αριθμός δήλωσης) φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας β) της υπ' αρ. /21-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

-Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με αριθμό ειδ/σης/15-02-2023.

Τελικό Χρεωστικό βάσει Δ.Ο.Υ. 4.644,65€

Τελικό Χρεωστικό βάσει Δ.Ε.Δ. 0,00€

-Η με αρ./21-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. παρ.1β και 2β	100,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.