



Καλλιθέα, 19-7-2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης:950

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-3-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ. /25-1-2023 (αρ.ειδοπ.) Πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 25-1-2023 και με αρ. (αρ.ειδοπ.....) Πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-3-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (.....) ενδικοφανούς προσφυγής 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 αριθ./**25-1-2023** (αρ.ειδοπ.) Πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 6.356,02€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 672,40€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.028,42€**.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ολλανδίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Ολλανδίας ότι ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 **εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 29.928,00€**. Ακολούθως, στις 25/01/2023 εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ και της Α.1178/2021 Απόφασης, η με αριθ. δηλ./**25-1-2023** (αρ.ειδοπ.) Πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, για την έκδοση της οποίας ελήφθησαν υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

002. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: **29.928,00** από: Ολλανδία, από:,

Διεύθυνση:,,

003. Ποσό φόρου: **6.132,00** από: Ολλανδία, από:, Διεύθυνση:,

.....

004. Ποσό τόκων: **0,04** από:, Αρ. Λογαριασμού:

005. Ποσό Φόρου που παρακρατήθηκε: **0,01** από:, Αρ. Λογαριασμού:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και την επανεκκαθάριση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, εφαρμόζοντας την Σ.Α.Δ.Φ. ΕΛΛΑΔΑΣ - ΟΛΛΑΝΔΙΑΣ, λαμβάνοντας υπόψη το πραγματικό γεγονός της μόνιμης και διαρκής διαμονής του στην Ολλανδία και τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας αναδρομικά, από το έτος 2017, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εγκαταστάθηκε στο στις **11/01/2017**, συνάπτοντας Μισθωτήριο Συμβόλαιο Οικίας στη Διεύθυνση(επισυνάπτεται Μισθωτήριο Συμβόλαιο). Στη συνέχεια προσλήφθηκε με όλες τις Νόμιμες Διαδικασίες στην Επιχείρηση ' στη "Διεύθυνση, όπου και συνέχισε να εργάζεται για ολόκληρο το έτος του **2017** (επισυνάπτεται Βεβαίωση Εργοδότη). Οι Ετήσιες αποδοχές του για το έτος **2017**, ανήλθαν στο ύψος των **29.928,04** ευρώ), οι οποίες Δηλώθηκαν και Φορολογήθηκαν από την Ολλανδική Εφορία με Φόρο Εισοδήματος **6.132,00** ευρώ, εξαντλώντας την Φορολογική του υποχρέωση (επισυνάπτεται Βεβαίωση Εισοδήματος 2017).

2. Αγνοώντας τον Νόμο περί μεταφοράς Φορολογικής Κατοικίας, από τον επόμενο χρόνο της εγκατάστασης του σε άλλο κράτος (ΠΟΛ. **1201/2017**), και θεωρώντας πως καταθέτοντας Φορολογική Δήλωση και πληρώνοντας τους αναλογούντες Φόρους σε ένα κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξαντλεί την Φορολογική του υποχρέωση χωρίς να υπολείπεται να πραγματοποιηθεί κάποια άλλη ενέργεια από πλευράς του, αμέλησε να καταθέσει αίτηση στην Ελληνική ΔΟΥ για μεταφορά Φορολογικής Κατοικίας και να δηλωθεί ως κάτοικος εξωτερικού. Την εν λόγω αίτηση την κατέθεσε μεταγενέστερα στις **6/5/2019**, στο Μητρώο της ΔΟΥ

Αργοστολίου, όταν και ενημερώθηκε για την σχετική υποχρέωση του περί Μεταφοράς της Φορολογικής Κατοικίας (επισυνάπτεται Βεβαίωση Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων).

3. Με τα δικαιολογητικά τα οποία κατατίθενται στην Προσφυγή του, επιβεβαιώνεται η Μόνιμη και Διαρκή διαμονή του στην Ολλανδία, άνω των 183 ημερών κατά το έτος 2017, συνεπώς πρέπει να λογιστεί για το εν λόγω έτος ως Φορολογικός Κάτοικος Ολλανδίας και να απαλλαγεί από τον επιβληθέντα φόρο εισοδήματος όπως ορίζει η ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ολλανδίας, στο Άρθρο 16 παράγραφο 1, καθόσον τα εισοδήματα Μισθωτών Υπηρεσιών που απέκτησε στην Ολλανδία, ως Φορολογικός Κάτοικος Ολλανδίας, φορολογήθηκαν ορθώς στην Ολλανδία και άρα δεν δύνανται να φορολογηθούν εκ νέου από το Ελληνικό Κράτος.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων κατέθεσε με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2023/14-6-2023 συμπληρωματικό του υπόμνημα την από 22-5-2023 βεβαίωση της ολλανδικής φορολογικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.»

Επειδή σύμφωνα με την Α.1178/2021 με θέμα «Έκδοση πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τέλους επιτηδεύματος και φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα.», ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Άρθρο 1

Προϋποθέσεις έκδοσης πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι, φυσικά πρόσωπα, παρά την υποχρέωσή τους να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013 (εφεξής ΚΦΕ), δεν την υπέβαλαν, εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση προκύπτει:

- α) φορολογητέα ύλη για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης και
- β) ποσό φόρου προς βεβαίωση για τον φορολογούμενο που υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ.

[..]

Άρθρο 2

Στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος κατά την έκδοση

πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται για εισόδημα που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που λαμβάνονται από:

α) τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα,

β) διαθέσιμα στοιχεία που αφορούν λοιπά εισοδήματα και αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ, τα οποία αποστέλλονται ετησίως δυνάμει της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014 απόφασης ή περιλαμβάνονται στην τελευταία προ του έτους για το οποίο εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος και στην περιουσιακή κατάσταση του εκάστοτε έτους, όπως αυτή προκύπτει από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Περιουσιολογίου της Α.Α.Δ.Ε. ή

γ) ηλεκτρονική βάση δεδομένων, που είναι διαθέσιμη στην Α.Α.Δ.Ε. και δύνανται να αφορούν την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς επίσης και από στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας ή

δ) εν γένει κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 (εφεξής ΚΦΔ), η οποία εξυπηρετεί την ανάγκη διασταύρωσης των δηλούμενων εισοδημάτων, των παρακρατούμενων φόρων ή των δαπανών...»

Άρθρο 6

Υποβολή Δήλωσης

1. Μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύνανται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το οικείο φορολογικό έτος δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνυποβάλλοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 18 και 36 του ΚΦΔ.

2. Ειδικότερα, η δήλωση του φορολογούμενου, που υποβάλλεται ύστερα από την έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, με τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής υποβάλλεται με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά, είτε, με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεσή της και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου κατά περίπτωση. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα, που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

3. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επιλέγει την αποστολή αίτησης με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, μπορεί να ανατρέξει στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. (www.aade.gr), στην οποία δημοσιοποιείται ο κατάλογος των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των αρμοδίων υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. για την αποστολή μηνυμάτων (<https://www.aade.gr/menoy/aade/epikoinonia>).

4. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου παύει να ισχύει αυτοδικαίως, εκδίδεται άμεσα πράξη διοικητικού

προσδιορισμού φόρου με βάση την υποβληθείσα δήλωση και τα σχετικά δικαιολογητικά, και βεβαιώνονται οι προσδιοριζόμενες με αυτή οφειλές. Στην περίπτωση που με βάση τη δήλωση και τα δικαιολογητικά προκύψει μικρότερο ποσό οφειλής, το επιπλέον βεβαιωθέν ποσό διαγράφεται, το δε τυχόν επιπλέον καταβληθέν ποσό επιστρέφεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ.

5. Στην περίπτωση της παρ. 1 επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Για τον υπολογισμό των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Άρθρο 7

Ακύρωση/τροποποίηση αμφισβήτηση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

1. Σε περίπτωση πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, αριθμητικού ή υπολογιστικού λάθους, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

2. Κατά της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 362 του ν. 4700/2020 ορίζεται ότι :

Εκδίκαση υποθέσεων μεταβολής φορολογικής κατοικίας

1. Στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

2. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

3. Η διάταξη της παρ. 1, εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις. Ως εκκρεμείς, νοούνται οι υποθέσεις των οποίων η πρώτη συζήτηση δεν έχει λάβει χώρα, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος. Οι υποθέσεις αυτές διαβιβάζονται στα κατά τόπο αρμόδια τριμελή διοικητικά πρωτοδικεία με πράξη του αρμοδίου οργάνου διεύθυνσης του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμούν.

4. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 2 έως και 4 του ν. 702/1977 (Α' 268). Οι αποφάσεις των τριμελών διοικητικών πρωτοδικείων που εκδίδονται επί των διαφορών της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε έφεση.

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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά της της με αριθ./25-1-2023 (αρ.ειδοπ.) Πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου.

Επειδή, με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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. 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 εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, με το άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» 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.»

Επειδή η έννοια της φορολογικής κατοικίας ορίζεται και από την εκάστοτε ισχύουσα Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και εν προκειμένω από την Σύμβαση μεταξύ Ελλάδος και Ολλανδίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν.1455 (Φ.Ε.Κ. 89/16.6.1984)

και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, στα άρθρα 4 και 15 της εν λόγω σύμβασης ορίζονται τα παρακάτω:

« **Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία** 1. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, ο όρος «κάτοικος ενός εκ των Κρατών» σημαίνει παν πρόσωπον το οποίον, συμφώνως προς τους νόμους του Κράτους τούτου, υπόκειται εις φορολογίαν εις τούτο λόγω κατοικίας ή διαμονής αυτού ή τόπου διευθύνσεως επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή άλλου παρομοίας φύσεως κριτηρίου. Αλλ' ο όρος ούτος δεν περιλαμβάνει οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον υπόκειται εις φόρον εν τω Κράτει τούτω μόνον όσον αφορά εισόδημα από πηγάς εντός του Κράτους τούτου ή κεφάλαιον ευρισκόμενον εντός αυτού.

2. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, φυσικόν τι πρόσωπον το οποίον είναι μέλος διπλωματικής ή προξενικής αποστολής ενός εκ των Κρατών εν τω ετέρω Κράτει ή εν τρίτω Κράτει, και το οποίον είναι υπήκοος του αποστέλλοντος Κράτους, θεωρείται κάτοικος του αποστέλλοντος Κράτους.

3. Οσάκις κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1, φυσικόν τι πρόσωπον είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών, τότε η κατάστασίς του καθορίζεται ως ακολούθως:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω διαθέτει μόνιμον οικογενειακήν εστίαν. Εάν διαθέτει μόνιμον οικογενειακήν εστίαν εις αμφοτέρα τα Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους μετά του οποίου διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων).

β) εάν το Κράτος εν τω οποίω έχει το κέντρον των ζωτικών συμφερόντων αυτού δεν δύναται να καθορισθεί ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον οικογενειακήν εστίαν εις ουδέν εκ των δύο Κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω έχει ενσύνηθες κατάλυμα.

γ) εάν έχει εν σύνηθες κατάλυμα εις αμφοτέρα τα Κράτη εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Κρατών διευθετούν το ζήτημα δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

4. Οσάκις κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1, εν πρόσωπον, πλην φυσικού προσώπου, είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών, τότε το πρόσωπον τούτο θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως αυτού.

.....
Άρθρο 16. Εξηρησμένοι προσωπικά υπηρεσίαι

1. Τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 17, 19, 20 και 21, μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εν τω ετέρω Κράτει. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτως, η εξ αυτής κτωμένη αμοιβή δύναται να φορολογείται εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου 1, αμοιβή κτωμένη υπό κατοίκου ενός εκ των

Κρατών έναντι απασχολήσεως ασκουμένης εν τω ετέρω Κράτει φορολογείται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής ευρίσκεται εις το έτερον Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, και

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμον εγκατάστασιν ή καθορισμένην βάσιν την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω Κράτει.

3. Ανεξαρτήτως των προηγουμένων διατάξεων του παρόντος άρθρου, αμοιβή κτωμένη έναντι απασχολήσεως παρεχομένης επί πλοίου ή αεροσκάφους εις διεθνείς μεταφοράς, δύναται να φορολογείται εν τω Κράτει εν τω οποίω τα κέρδη εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου ή του αεροσκάφους φορολογούνται βάσει των διατάξεων της εν άρθρω 8 της παρούσης Συμβάσεως αναφερομένης Συμφωνίας.

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1201/06-12-2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 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).

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, δύναται 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.1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

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 των 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 σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013 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 οδηγίες συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων - Φορολογικού έτους 2017 αναφέρεται ότι: «Κωδικοί 651-652

«Συμπληρώνεται το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που συμπληρώνεται στους κωδικούς 389-390 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β).».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την Εικόνα Αποδοχών έτους 2017 του πληροφοριακού συστήματος TAXISNET, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2017 εμφανίζεται ότι έλαβε ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ύψους **29.928,00 από**

....., από τον εργοδότη με στοιχεία, Διεύθυνση:
....., επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος ύψους **6.132,00€**. Σημειώνεται ότι για το εν λόγω φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Επειδή βάσει των ανωτέρω στοιχείων εισοδημάτων, τα οποία απέστειλε η φορολογική αρχή της Ολλανδίας στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ολλανδίας, και κατ' εφαρμογή του αρθ. 33 του ΚΦΔ, εκδόθηκε η με αριθ./25-1-2023 (αρ.ειδοπ.) Πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου στην οποία συμπεριελήφθη το ως άνω ποσό εισοδήματος αλλοδαπής το οποία φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, λαμβάνοντας υπόψη και τον παρακρατηθέντα φόρος εισοδήματος αλλοδαπής. Το εν λόγω εισόδημα ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το οικείο φορολογικό έτος, όφειλε να συμπεριλάβει σε σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους.

Επειδή με την παρούσα ο προσφεύγων στρέφεται κατά της ως άνω Πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου με την οποία επιβλήθηκε συνολικός φόρος εισοδήματος ύψους 7.028,42€, επικαλούμενος ότι το εν λόγω εισόδημα δεν δύναται να φορολογηθεί εκ νέου από την ημεδαπή καθόσον για το φορολογικό έτος 2017 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αλλά φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας, δεδομένου ότι εγκαταστάθηκε στο της Ολλανδίας στις **11/01/2017**, συνάπτοντας Μισθωτήριο Συμβόλαιο Οικίας στη Διεύθυνση και στη συνέχεια προσλήφθηκε στην Επιχείρηση '.....' στη "Διεύθυνση, όπου και συνέχισε να εργάζεται για ολόκληρο το έτος του 2017 στο οικείο φορολογικό έτος. Ωστόσο παρέλειψε να υποβάλλει σχετικό αίτημα φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην Ολλανδία εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/2017 και τελικώς υπέβαλλε της σχετική αίτηση μεταγενέστερα στις **6/5/2019**, στο Μητρώο της ΔΟΥ Αργοστολίου, όταν και ενημερώθηκε για την σχετική υποχρέωση του περί μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας.

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του, προσκομίζει τόσο με την κατάθεση της παρούσας όσο και με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ 2023/14-6-2023** συμπληρωματικό του υπόμνημα, τα κάτωθι στοιχεία :

- Την από 28-9-2018 Απόφαση της ολλανδικής φορολογικής αρχής αναφορικά με την υπαγωγή σε φόρο του εισοδήματος ύψους 29.928,00€ για το έτος 2017.
- Την από 16-2-2023 βεβαίωση από την φορολογική αρχή της Ολλανδίας από την οποία προκύπτει ως συνολικό εισόδημα ύψους 29.928,00€ για το έτος 2017.
- Την από 22-5-2023 βεβαίωση από την φορολογική αρχή της Ολλανδίας με την οποία βεβαιώνεται ως συνολικό εισόδημα έτους 2017 από μισθωτές ύψους 29.928,00€, σύνολο φόρου 6.132,00€ και συνολική έκπτωση 3.209,00€.
- Την ετήσια βεβαίωση αποδοχών εργαζομένου έτους 2017 από τον εργοδότη '.....' αναφορικά με τος ετήσιες καταβληθείσες αποδοχές καθώς και τους παρακρατούμενους φόρους και εισφορές.
- Το από 21-11-2016 μισθωτήριο συμβόλαιο στη Διεύθυνση με έναρξη μίσθωσης από 11-1-2017.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει μεν το εισόδημα που έλαβε από την αλλοδαπή καθώς και ο παρακρατηθείς φόρος, ωστόσο δεν αποδεικνύεται η επικαλούμενη φορολογική του κατοικία στην Ολλανδία κατά το φορολογικό έτος 2017, καθόσον δεν προσκομίζονται τα προβλεπόμενα στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στην ΠΟΛ.1201/2017, ήτοι βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την φορολογική αρχή της Ολλανδίας ή σχετική αίτηση του για την εφαρμογή της ΣΑΔΦ όπου ενσωματώνεται το πιστοποιητικό φορολογικής του κατοικίας, ούτε άλλωστε προκύπτει η υποβολή σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας, αλλά απεναντίας από την από 22-5-2023 βεβαίωση της Ολλανδικής φορολογικής αρχής προκύπτει ότι δεν ήταν υπόχρεος προς υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ούτε υπέβαλε σχετική δήλωση κατά το έτος 2017. Άλλωστε οι φορολογικές αρχές της Ολλανδίας απέστειλαν στοιχεία στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών θεωρώντας τον προσφεύγοντα ως φορολογικό κάτοικο Ελλάδος για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Σε κάθε δε περίπτωση, δεν προσκομίζονται στοιχεία από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάστασή του στην αλλοδαπή.

Επειδή περαιτέρω, αναφορικά με την ανάληψη εργασίας στην αλλοδαπή, προσκομίζεται η σχετική ετήσια βεβαίωση αποδοχών από τον εργοδότη ως προς τις καταβληθείσες αποδοχές του, ωστόσο δεν προσκομίζεται η σχετική σύμβαση εργασίας του με τον αλλοδαπό εργοδότη του από την οποία θα προέκυπταν τόσο οι όροι της μεταξύ τους σύμβασης όσο και η φύση και ο χρόνος της απασχόλησής του και ο τυχόν μακροπρόθεσμος χαρακτήρας αυτής. Επιπλέον, αναφορικά με το μισθωτήριο συμβόλαιο ακινήτου στην αλλοδαπή το οποίο εμφανίζεται ότι μισθώνει από κοινού με άλλον έναν μισθωτή, αυτό δεν μπορεί να αποτελέσει επαρκές αποδεικτικό στοιχείο από μόνο του για την τεκμηρίωση της επικαλούμενης μόνιμης και σταθερής διαμονής του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν προσκομίζονται συνδυαστικά σχετικοί λογαριασμοί κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρούται το κριτήριο της διαμονής του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή η οποία να υπερβαίνει τις 183 ημέρες, όπως αυτό προβλέπεται στο αρθ. 16 παρ.2 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ολλανδίας και εξειδικεύεται στην ΠΟΛ.1201/2017 Απόφαση εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του αρθ.67 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), αναφορικά με την προσκόμιση δικαιολογητικών 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, και με το οποίο, συνδυαστικά και με τα υπόλοιπα στοιχεία, να θεμελιώνεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση ή συνήθης διαμονή ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή για το έτος 2017. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μόνιμης και σταθερής διαμονής του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή κατά το έτος 2017 τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος, και συνεπώς το εν λόγω εισόδημα προέλευσης Ολλανδίας που απέκτησε ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, νομίμως συμπεριελήφθη στην προσβαλλόμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ωστόσο κατά την εκκαθάριση του φόρου για το υπό κρίση εισόδημα εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη ο κωδικός 651 ποσού 6.132,00 ευρώ, καθότι για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί πίστωσης του φόρου αλλοδαπής του αρθ. 9 ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία υποβολής **23-3-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, και την τροποποίηση της με αριθ./25-1-2023 (αρ.ειδοπ.) Πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και συγκεκριμένα όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής λάβει υπόψη του σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 του ΚΦΕ, κατά την εκκαθάριση του φόρου, τον κωδικό 651 ποσού 6.132,00 ευρώ όπως αυτός συμπληρώθηκε κατόπιν της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ολλανδίας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΜΑΤΟΥΛΑ

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.