



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11/03/2024

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 648

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 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 26.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού αριθ., κατά της με αρ. ειδοπ. και ημερομηνία έκδοσης 31.10.2023 Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (άρθρ. 33 ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. ειδοπ. και με ημερομηνία έκδοσης 31.10.2023 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (άρθρ. 33 ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 19.580,28€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.369,75 €, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 22.950,03 €.

Η Φορολογική Αρχή προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη βάσει στοιχείων και πληροφοριών που τεκμηριώνουν την υποχρέωση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του νόμου 4172/2013, για την υποβολή φορολογικής δήλωσης για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει στοιχείων τα οποία λήφθηκαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας και επιπλέον λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία του μητρώου, του Πληροφοριακού Συστήματος Αυτοκινήτων και των Φορέων Πιστοποίησης Αναπηριών, που τηρούνται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης. Τα ποσά των τόκων/μερισμάτων και των αντίστοιχων φόρων, προέκυψαν από επιμερισμό με βάση τους συνδικαιούχους.

Ειδικότερα, προέκυψαν τα κάτωθι στοιχεία:

1. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες 66.516,02 € από Ρουμανία, από την εταιρεία (κωδικός αριθ. 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»)
2. Ποσό φόρου 4.403,80 € (κωδικό αριθ. 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17»)
3. Ποσό τόκων(προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης 358,99 € (κωδικός αριθ. 667)
4. Ποσό φόρου που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης 53,84 € (κωδικός αριθ. 675)
5. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ., Μ.Χ. 3.200,00€ (κωδικός 851)

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθεί μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθεί η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, ισχυριζόμενος, ότι το φορολογικό έτος 2018 διέμενε μόνιμα στο και ότι από καθαρή παράλειψη και χωρίς δόλο, δεν έκανε μετάβαση στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με αποτέλεσμα να του καταλογισθεί το ως άνω ποσό. Επιπλέον, τα εισοδήματα του για το 2018 είχαν αποκτηθεί και φορολογηθεί στο εξωτερικό με νόμιμο τρόπο.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 3. Υποκείμενα του φόρου

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.

Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία

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, οικονομικούς και 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.

Άρθρο 9. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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.

Άρθρο 67. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου

1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή....»

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 33. Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου

Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωση 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 διάθεση της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας 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.

Άρθρο 37. Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, με την Α. 1178/2021 (ΦΕΚ Β' 3717/12.08.2021) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σχετικά με την 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 τα εξής:

«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. Με την ίδια πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ή του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013) στα φυσικά πρόσωπα, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση εγγάμων ή μερών συμφώνου συμβίωσης δύναται να εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και για τους δύο συζύγους/μέρη συμφώνου συμβίωσης, εφόσον εξακολουθεί να υφίσταται η έγγαμη

σχέση ή το Σύμφωνο Συμβίωσης μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

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 5 Έκδοση - κοινοποίηση πράξης

1. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο *taxisnet* ειδοποίηση με διαδρομή (*link*) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται και κοινοποιείται από την Φορολογική Διοίκηση εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος υποχρεούται σε καταβολή του οφειλόμενου με βάση την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής, εκτός αν υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οπότε και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της παρούσας.....

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 τη Σύμβαση ΕΛΛΑΔΑΣ – ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2279(ΦΕΚ 9 /26-1-95/ Τ.Α') Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συνημμένου Πρωτοκόλλου.

Άρθρο 1. Πρόσωπα επί των οποίων εφαρμόζεται η σύμβαση

Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

Άρθρο 2. Φόροι που καλύπτονται

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ή των περιφερειακών διοικητικών του μονάδων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι:

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

(I) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων,

(II) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των νομικών προσώπων,

(III) η εισφορά για τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης που υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές (στο εξής αναφερόμενοι ως «ελληνικός φόρος»).

β) Στην περίπτωση της Ρουμανίας:

(I) ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,

(II) ο φόρος επί μισθών, ημερομισθίων και άλλων παρόμοιων αποζημιώσεων,

(III) ο φόρος επί των κερδών,

(IV) ο φόρος επί εισοδήματος που πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα από γεωργικές δραστηριότητες.

Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία

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

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

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

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

Άρθρο 16. Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 17, 19 και 20, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτή μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος στο άλλο αυτό Κράτος, β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

Άρθρο 25. Αποφυγή διπλής φορολογίας

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

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

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ.1201/06.12.2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013», διευκρινίζονται τα εξής:

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα,

όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

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

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α` ή β`), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι: α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να 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). ...

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθ. 242/2021 Απόφαση του ΣτΕ "Μεταβολή φορολογικής κατοικίας Αναδρομική μεταβολή"

“Όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1445/2016 7μ., ΣτΕ 2105/2018, ΣτΕ 1212/2019), για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους απαιτείται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης σχετικά με τη διπλή φορολόγηση (εφεξής: πρότυπο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.), με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Σύμφωνα με το διεθνές φορολογικό δίκαιο, στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ’ αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Μόνον αν, κατά την εθνική νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, το πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία σε αυτό και, κατά συνέπεια, θεωρείται κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας των εμπλεκόμενων κρατών, με την εφαρμογή των κριτηρίων της μεταξύ τους συναφθείσας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, η οποία, ακολουθώντας, κατά κανόνα, το πρότυπο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (άρθρο 4), προβλέπει, σε τέτοιες περιπτώσεις, ότι το πρόσωπο θεωρείται κάτοικος μόνον του κράτους, στο οποίο διαθέτει, κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του Ο.Ο.Σ.Α. (αγγλική και γαλλική), «permanent home available to him» ή «foyer d’ habitation permanent», μόνιμη, δηλαδή, κατοικία. Στην περίπτωση, εξάλλου, που διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, η σύμβαση προβλέπει ότι θεωρείται κάτοικος του κράτους, με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωικών συμφερόντων) («closer personal and economic relations-centre of vital interests», «liens personnels et économiques les plus étroits - centre des intérêts vitaux»). Ελλείψει συνδρομής των προϋποθέσεων αυτών, ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια.

Επειδή, κατά την έννοια των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 περ. α΄ του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο που έχει

την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει, δηλαδή, σε αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του, το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας.

Ως τέτοιο δε στοιχείο νοούμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς του δεσμούς (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013 και ήδη άρθρο 115 παρ. 1 του ν. 4549/2018). Προκειμένου, εξάλλου, να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει, κατά την έννοια της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, κατοικία στην Ελλάδα, πολλώ δε μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό κατοικία, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμά όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως, ιδίως, την ύπαρξη στέγης, τη φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα), τον τόπο άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, τον τόπο των περιουσιακών συμφερόντων, τον τόπο των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και τον τόπο ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, για τη θεμελίωση της σχετικής 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 περιστάσεων που τεκμηριώνουν επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016 7μ., ΣΤΕ 2105/2018, ΣΤΕ 1212/2019).

Στην περίπτωση, εντούτοις, μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος 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 εκδοθείσας κανονιστικής απόφασης, μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι, κατά την εκτίμησή του, κρίσιμα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (πρβλ. και παρ. 3 περ. α της ΠΟΛ.1201/2017). Και στην περίπτωση, όμως, αυτή, της υποβολής αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, η Διοίκηση, απορρίπτοντας το εν λόγω αίτημα, έχει υποχρέωση παράθεσης ειδικής αιτιολογίας για τη θεμελίωση της σχετικής κρίσης της, η οποία πρέπει να διατυπώνεται κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των πρόσφορων στοιχείων που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του (ΣΤΕ 2105/2018).

Από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1058/2015 και της ΠΟΛ.1201/2017 με τις οποίες καθορίσθηκε, κατά τα ήδη εκτεθέντα, διαδοχικώς η διαδικασία υποβολής και εξέτασης των αιτημάτων μεταβολής φορολογικής κατοικίας, συνάγεται ότι τα αιτήματα αυτά υποβάλλονται εντός του έτους που ακολουθεί την αναχώρηση του ενδιαφερόμενου, ήτοι εντός του επόμενου έτους από εκείνο κατά το οποίο μετεβλήθη η κατοικία του ενδιαφερόμενου.

Ελλείψει ρητής περί του αντιθέτου νομοθετικής ή κανονιστικής ρυθμίσεως, δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτό αίτημα περί αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας, ήτοι αίτημα για έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής αυτού έτους, ακόμη και αν από τα προσκομισθέντα ενώπιον της φορολογικής αρχής δικαιολογητικά και στοιχεία αποδεικνύεται η,

κατά τον χρόνο αυτό, συνδρομή των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών.

Ο χρονικός αυτός περιορισμός, ο οποίος εναρμονίζεται με τις περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αποτελεί συνέπεια της ανάγκης για σταθερότητα της καταστάσεως των φορολογουμένων, η οποία, ενόψει και των συνεπειών που έχει επ' αυτής η αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας, δεν μπορεί να ανατρέπεται εκ των υστέρων, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσης στην ημεδαπή, για συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δηλώσεως.

Η υποχρέωση, εξάλλου, υποβολής αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εντός του αμέσως επόμενου της αναχώρησης του ενδιαφερόμενου έτους δεν είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, λόγω και του χρόνου που μεσολαβεί μεταξύ της αναχωρήσεως και εγκαταστάσεως του ενδιαφερόμενου στο εξωτερικό και της υποβολής του αιτήματος, ούτε, άλλωστε, μεταθέτει στον τελευταίο δυσανάλογο βάρος, αλλ' αντιθέτως αποτελεί μία εκ των πλειόνων ευλόγως αναμενόμενων συνεπειών της μεταφοράς της κατοικίας του εκτός Ελλάδας. Κατ' εξαίρεση των ανωτέρω με την παράγραφο 8 της ως άνω κανονιστικής απόφασης ΠΟΛ.1201/2017 προβλέφθηκε ότι φορολογούμενοι, των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης. Εξάλλου, με την ίδια κανονιστική απόφαση (ΠΟΛ.1201/2017) προβλέφθηκε ως υποχρεωτικώς υποβαλλόμενο με την οικεία αίτηση δικαιολογητικό το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (παρ. 2), ενώ, προς διευκόλυνση των ενδιαφερομένων, στην ίδια απόφαση περιελήφθη ενδεικτική απαρίθμηση των λοιπών δικαιολογητικών και στοιχείων που οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να προσκομίζουν ενώπιον της φορολογικής αρχής για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής τους κατοικίας (παρ. 3 περ. α'). Κατ' εξαίρεση απαλλαγή από την υποχρέωση προσκομίσεως των στοιχείων αυτών προβλέπεται με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περιπτώσεως α' της παραγράφου 3 της αυτής κανονιστικής αποφάσεως, όταν ο ενδιαφερόμενος υποβάλλει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας δύο διαδοχικών ετών, περίπτωση κατά την οποία γεννάται υποχρέωση της φορολογικής διοικήσεως για την αποδοχή του αιτήματος, κατά το μέρος που αφορά το χρονικώς μεταγενέστερο έτος. {05.11.2021 Taxheaven.gr}"

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα μητρώου του συστήματος taxis, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2018 τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και σύμφωνα με το άρ. 3 του ν.4172/2013 όφειλε να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα. Επισημαίνεται ότι δεν έχει καταχωρηθεί αλλαγή φορολογικής κατοικίας στο σύστημα taxis και με βάσει τη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς, προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2022 απέκτησε εισοδήματα από την εταιρεία «..... ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑ», με ΑΦΜ

Επειδή, με βάσει τη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς, προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 είχε αποκτήσει εισοδήματα ποσού 66.516.02 €, από την Ρουμανία και συγκεκριμένα από την εταιρεία με την επωνυμία

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 33 του ΚΦΔ εκδόθηκε η με αριθ. ειδ./31.10.2023 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 19.580,28 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.369,75 €, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 22.950,03 €.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω αποδοχές αλλοδαπής προέλευσης συνολικού ποσού 66.516,02 € αποτελούν εισόδημα για το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί στην αλλοδαπή, ήτοι στην Ρουμανία όπου διέμενε και είχε την φορολογική του έδρα. Επιπλέον επικαλείται την υπ' αριθ...../01.03.2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η με αριθ. πρωτ./02.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκηθεί από τον προσφεύγοντα και αφορούσε αντίστοιχο θέμα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες Ρουμανίας έτους 2016.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε τα κάτωθι:

1. Σε φωτοτυπία πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας μεταφραζόμενο στην Ελληνική γλώσσα και με APPOSTILE, που αποδεικνύεται, ότι, για την περίοδο από 01.01.2018 – 31.12.2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας με φορολογική κατοικία στο, και έχοντας τον προσωπικό αριθμητικό κωδικό
2. Σε φωτοτυπία και στη Ρουμανική γλώσσα αντίγραφο άδειας παραμονής {αριθμός}, από την οποία προκύπτει χρονικό διάστημα από 10.02.2014 – 09.02.2019 (.....).
3. Σε φωτοτυπία και στη Ρουμανική γλώσσα αντίγραφο άδειας παραμονής {αριθμός}, από την οποία προκύπτει χρονικό διάστημα από 17.04.2019 – 16.04.2024 (.....).
4. Σε φωτοτυπία και στη Ρουμανική γλώσσα, σύμβαση εργασίας με την εταιρεία SA, υπογραφείσα την 26.04.2016.
5. Σε φωτοτυπία και στη Ρουμανική γλώσσα λύση της ατομικής σύμβασης εργασίας με την εταιρεία SA και ημερομηνία παύσης την 13/03/2022.
6. Σε φωτοτυπία και στη Ρουμανική γλώσσα αντίγραφο εισφορών κοινωνικής ασφάλισης
7. Σε φωτοτυπία βεβαίωση της εταιρείας SA στην Αγγλική και Ελληνική γλώσσα, από την οποία προκύπτει, ότι ο κ. με ΑΦΜ, ήταν εργαζόμενος τηςSA (ΑΦΜ) στο, την περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 και κέρδισε ένα ακαθάριστο εισόδημα 309.564 PON, ισοδύναμο με 66.522,83 ΕΥΡΩ (μέση ισοτιμία 1 ευρώ – 4,6535 PON). Από αυτό το ακαθάριστο εισόδημα έχουν καταβληθεί εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ύψους 108.347 PON (23.282,91 ΕΥΡΩ), φόρος εισοδήματος 20.495 PON (4.404,21 ΕΥΡΩ), παραμένοντας ένα καθαρό εισόδημα 180.722 PON ισοδύναμο με 38.835,72 ΕΥΡΩ υπολογιζόμενο ως αποτέλεσμα μιας μέσης τιμής συναλλάγματος για το έτος 2018 – 1 ΕΥΡΩ = 4,6535 PON.
8. Σε φωτοτυπία βεβαίωση εισοδημάτων έτους 2018 του Υπουργείου Οικονομικών/Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοίκησης/Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Βουκουρεστίου/Διοίκηση Δημοσιονομικών του Τομέα 4 μεταφραζόμενο στην Ελληνική γλώσσα και με APPOSTILE. Σε

αυτή βεβαιώνεται ότι για τον προσφεύγοντα με φορολογική κατοικία στο
..... καταχωρήθηκαν στο φορολογικό μητρώο «μισθωτά εισοδήματα ή
συναφή μισθών» ως εξής: ακαθάριστο εισόδημα Λέι 309.564,00, φορολογητέο εισόδημα Λέι
204.952,00 και φόρος Λέι 20.495,00.

Επειδή επιπλέον όπως προκύπτει από την αξιοποίηση των δεδομένων της ΠΟΛ.1033/2014 για
τον προσφεύγοντα δεν προκύπτουν ποσά δαπανών για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή δεν προκύπτει η ύπαρξη οικονομικών δεσμών με την Ελλάδα για τον προσφεύγοντα για
το φορολογικό έτος 2018, όπως για παράδειγμα η ύπαρξη άλλων εισοδημάτων, η κατοχή
ακινήτου ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Κλπ. Εξάλλου οι τόκοι δεν αποτελούν στοιχείο
ύπαρξης άλλων δραστηριοτήτων στην Ελλάδα για το έτος 2018.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 ο
προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα με
τις διατάξεις του ν. 4172/2013, της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ρουμανίας και της ΠΟΛ. 1201/2017 ο
προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, δεν φορολογείται στην Ελλάδα για το
εισόδημα που απέκτησε από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο προσφεύγων υπόκειται σε φόρο μόνο
για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./26.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της με αρ. ειδοπ. και
ημερομηνία έκδοσης 31.10.2023 Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Φυσικών Προσώπων (άρθρ. 33 ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού
έτους 2018.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.