



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

Αριθμός απόφασης: 815

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@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 ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. τη 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 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 05/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /22-11-2021 πράξεως εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ και της σιωπηρής απόρριψης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επί της με αριθ. πρωτ. /07-08-2023 αίτησης ακύρωσης άλλως τροποποίησης της ως άνω πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/12/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /22-11-2021 (αρ. ειδοπ. /2021) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 33 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 2.434,23€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 643,58€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.077,81€.

Με την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, απορρίφθηκε σιωπηρά η με αριθ. πρωτ. /07-08-2023 αίτησης κατά το άρθρο 63B του προσφεύγοντος, για την ακύρωση της υπ' αριθ. /22-11-2021 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2015 και τη διαγραφή του επιβληθέντος σε βάρος του φόρου εισοδήματος, λόγω έλλειψης πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ρουμανίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας ότι ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 32.178,87€. Ακολούθως, στις 22/11/2021 εκδόθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ και της Α.1178/2021 Απόφασης, η υπ' αριθ. (αρ. ειδοπ. /.....) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, για την έκδοση της οποίας ελήφθησαν υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

- 002. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 32.178,87 από: Ρουμανία, από:
- 003. Ποσό φόρου: 4.380,90 από: Ρουμανία, από:
- 004. Ποσό τόκων: 0,01 από: ΤΡΑΠΕΖΑ, Αρ. Λογαριασμού:
- 025. Ποσό τόκων: 0,15 από: ΤΡΑΠΕΖΑ, Αρ. Λογαριασμού:

Κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω πράξης, ο προσφεύγων κατέθεσε, ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, την υπ' αριθ. πρωτ. /07-08-2023 αίτηση ακύρωσης ή άλλως τροποποίησης της εν λόγω πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, κατά το άρθρο 63B του ΚΦΔ, με το αιτιολογικό ότι το υπό κρίση έτος 2015 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (Ρουμανίας). Επομένως μη νόμιμα του επιβλήθηκε φόρος για εισοδήματα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή, με την υπ' αριθ. /22-11-2021 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η έκδοση της οποίας ωστόσο ήταν εύλογη λόγω παράλειψης εκ μέρους του να υποβάλλει έγκαιρα δήλωση μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Κατόπιν παρέλευσης απράκτου τριμήνου από την υποβολή της εν λόγω αίτησης, αυτή απορρίφθηκε σιωπηρά και ως εκ τούτου ο προσφεύγων κατέθεσε την παρούσα προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του Ν.4172/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος επί εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, καθώς, όπως ισχυρίζεται, ήδη προ του φορολογικού έτους 2012 (και επισήμως από το φορολογικό έτος 2012) έχει μεταφέρει την φορολογική κατοικία του από την Ελλάδα στην αλλοδαπή (Ρουμανία). Ωστόσο, λόγω παράλειψης εκπλήρωσης της οικείας δηλωτικής υποχρέωσης άμεσης γνωστοποίησης της μετοικεσίας του στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση, εκδόθηκε η υπ' αριθ./22-11-2021 προσβαλλόμενη πράξη. Ωστόσο, η εν λόγω παράλειψη και η ασυνέπεια της οικείας δηλωτικής υποχρέωσης καταχώρισης της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αποτελεί τυπική πλημμέλεια, η οποία δεν θα πρέπει να αποτελέσει κώλυμα και να οδηγήσει στην επιβολή φόρου, όταν αποδεικνύεται βάσει πραγματικών περιστατικών και στοιχείων η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 52 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «52. Η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B υποβάλλεται κατά άμεσου προσδιορισμού ή πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμου που εκδίδονται από την 1η.1.2020 και μετά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, δεν την υποβάλει, 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 φορολογούμενου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Διοικητής 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 υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.».

Επειδή, στις διατάξεις της Α.1178/06-08-2021 «Έκδοση πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τέλους επιτηδεύματος και φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα.», αναφέρεται ότι:

«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. Με την ίδια πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011, 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.

[...]

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 4 Τόκοι και πρόστιμα

Επί του ποσού του φόρου που προσδιορίζεται με την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου δεν υπολογίζονται πρόστιμα του ΚΦΔ, υπολογίζεται όμως ο τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ. Ως αφετηρία υπολογισμού του τόκου λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού.

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 6 Υποβολή Δήλωσης

1. Μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύναται 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/menou/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 «Εκδίκαση υποθέσεων μεταβολής φορολογικής κατοικίας» του ν. 4700/2020, ορίζεται ότι :

«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, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1234/14-12-2018 «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας», 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 αναγκαιώς 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 με αριθ./21-12-2020 (αρ. ειδοπ./2020) πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Φορολογική κατοικία» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 τη Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας

και Ρουμανίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν.2279 (Φ.Ε.Κ. 9/26.1.1995) και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, στα άρθρα 4 και 16 της εν λόγω σύμβασης ορίζονται τα παρακάτω:

« 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.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου, αμοιβή που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση τέτοιου πλοίου ή αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1058/18-03-2015 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013», όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, αναφέρεται ότι:

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0–Μ1–Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες που θα δοθούν από τη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.: (α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/νσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6ΔΕΞ 25.6.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός

κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (άρθρο 4 Ν.4172/2013), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, τα εν λόγω έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρισθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., ταχυδρομικώς, στο φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι μετέβαλαν τη φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2014 μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως τις 31.12.2015).

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) και προσκομίσουν, εκπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή εφόσον είναι υπόχρεοι ως φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) και δεν προσκομίσουν τα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

5. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική κατοικία των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων, εντός δυο μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών της παρ. 2 της παρούσης.».

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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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 το πληροφοριακό σύστημα TAXISNET, ο προσφεύγων, για το φορολογικό έτος 2015, για το οποίο δεν είχε υποβληθεί αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εμφανίζεται να έχει λάβει ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 32.178,87€, από τον εργοδότη με στοιχεία Number: και διεύθυνση:, επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος ύψους 4.380,90€. Ωστόσο παρέλειψε να υποβάλει σχετικό αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του, από την Ελλάδα στη Ρουμανία, εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών σύμφωνα με την ΠΟΛ.1058/2015 και τελικά υπέβαλε τη σχετική αίτηση με αριθ. πρωτ. μεταγενέστερα (εκπρόθεσμα) στις 24/02/2023, στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όταν και ενημερώθηκε για τη σχετική υποχρέωσή του. Η εν λόγω δήλωση-αίτηση έγινε αποδεκτή από την αρμόδια φορολογική αρχή αναδρομικά και συγκεκριμένα από το φορολογικό έτος 2017, ήτοι από την πρώτη, κατά το χρόνο υποβολής του αιτήματος, μη παραγεγραμμένη χρήση, κατά τις διατάξεις του ΚΦΔ.

Επειδή, βάσει των στοιχείων εισοδημάτων αλλοδαπής, τα οποία απέστειλε η φορολογική αρχή της Ρουμανίας στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ρουμανίας και κατ' εφαρμογή του άρθρου 33 του ΚΦΔ, εκδόθηκε η με αριθ./22-11-2021 (αρ. ειδοπ.) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ, στην οποία συμπεριελήφθη το εισόδημα αλλοδαπής ποσού 32.178,87€ και φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, αφού λήφθηκε υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος ποσού 4.380,90€, επί του ως άνω 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 63B του ΚΦΔ, την με αρ. πρωτ./07-08-2023 αίτηση ζητώντας την διαγραφή της ως άνω πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τους λόγους που αναφέρονται στο ιστορικό της υπόθεσης, το οποίο αίτημα, μετά την παρέλευση

άπρακτου τριμήνου που έληξε στις 07/11/2023, θεωρείται ότι απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και ως εκ τούτου ο προσφεύγων άσκησε εμπροθέσμως την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, με την παρούσα ο προσφεύγων στρέφεται κατά της ως άνω πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ, με την οποία επιβλήθηκε συνολικός φόρος εισοδήματος ύψους 3.077,81€ και της σιωπηρής απόρριψης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επί της με αριθ. πρωτ./07-08-2023 αίτησης ακύρωσης άλλως τροποποίησης της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος ότι το εν λόγω εισόδημα δεν δύναται να φορολογηθεί εκ νέου στην Ελλάδα, καθόσον ήδη και κατ' ελάχιστον από το έτος 2011, ζει και εργάζεται στη, φορολογείται δε υπό την ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου για κάθε εισόδημά του στη χώρα αυτή, ήτοι στη χώρα κατοικίας του. Ειδικότερα, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, το έτος 2011 μετοίκησε στη όπου και προσλήφθηκε στην εμπορική εταιρεία «.....», με έδρα στο Σύμφωνα με την υπ' αριθ./11-04-2011 ατομική σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου, ο προσφεύγων προσελήφθη από την εν λόγω εταιρεία, και από την 12^η/4/2011 ξεκίνησε να απασχολείται υπό την ιδιότητα του, σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης (8 ώρες/ημέρα, 40 ώρες/εβδομάδα) και με τόπο εργασίας τα κεντρικά γραφεία της εταιρείας στη Περίπου τρία έτη αργότερα, υπεγράφη η υπ' αριθ./19-11-2014 πρόσθετη πράξη επί της ως άνω σύμβασης, βάσει της οποίας μεταβλήθηκαν αφενός ο τίτλος εργασίας του προσφεύγοντος (.....) και, αφετέρου, οι συμφωνηθείσες αποδοχές του, χωρίς ουδόλως να μεταβάλλεται το καθεστώς πλήρους απασχόλησής του και παροχής της εργασίας του στα γραφεία της ως άνω εταιρείας στο Εκ των ανωτέρω, όπως ισχυρίζεται, προκύπτει ότι είχε μετοικήσει και διαβιούσε μόνιμα στη, χώρα η οποία είχε πλέον καταστεί τόπος διατήρησης της οικογενειακής του εστίας και κέντρο των βιοτικών και οικονομικών του συμφερόντων. Αποκλειστική δε πηγή εισοδήματος του προσφεύγοντος αποτελούσε, κατά το έτος 2014, η ως άνω μισθωτή εργασία στην εταιρεία με έδρα το Βουκουρέστι, χωρίς να διατηρείται καμία, έστω και δευτερεύουσα, δραστηριότητα στην Ελλάδα. Επιπλέον, με το από 11/04/2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, ο προσφεύγων με τη σύζυγό του, ΑΦΜ, η οποία είναι υπήκοος, προέβησαν στην αγορά κατοικίας στη, προς εξυπηρέτηση των στεγαστικών αναγκών της οικογένειάς τους στη χώρα κατοικίας τους.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκομίζει με την κατάθεση της παρούσας, τα κάτωθι στοιχεία:

- Την υπ' αριθ. πρωτ./26-10-2022 Γνωστοποίηση του Εθνικού Φορέα Δημοσιονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών της, ως προς τη φορολογική κατοικία.
- Τη με αριθμό/11.4.2011 ατομική σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου με την εταιρεία «.....».
- Το αποδεικτικό νόμιμης δήλωσης της ως άνω εργασιακής σχέσης στις φορολογικές αρχές της (δημοσιονομικό δελτίο).
- Τη με αριθμό .../19.11.2014 πρόσθετη πράξη ατομικής σύμβασης εργασίας.
- Το από 11/04/2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου.
- Την υπ' αριθ./21.12.2015 καταγγελία σύμβασης εργασίας της εταιρείας «.....»

- Τη με αριθμό / 9.2.2016 ατομική σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου με την εταιρεία «.....», με έδρα στο

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα δικαιολογητικά έγγραφα, προκύπτουν στοιχεία τόσο για τον επαγγελματικό βίο του προσφεύγοντος, όσο και για τη μόνιμη διαμονή στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, από την υπ' αριθ. / 11-04-2021, σύμβαση εργασίας του προσφεύγοντος με την αλλοδαπή εργοδότη εταιρεία «.....», όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2015, προκύπτουν τόσο οι όροι της μεταξύ τους σύμβασης όσο και η φύση και ο χρόνος της απασχόλησής του, καθώς και ο μακροπρόθεσμος χαρακτήρας αυτής. Επιπλέον, η επικαλούμενη μόνιμη και σταθερή διαμονή του προσφεύγοντος και της οικογένειάς του στην αλλοδαπή, αποδεικνύεται από το με ημερομηνία 11/04/2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων και η σύζυγός του, ΑΦΜ, προέβησαν σε αγορά κατοικίας στο, προς εξυπηρέτηση των στεγαστικών αναγκών της οικογένειάς τους στη χώρα μόνιμης διαμονής τους.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Γνωστοποίηση ως προς την εκπλήρωση των προϋποθέσεων διαμονής κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 και άρθ. 59 από τον Δημοσιονομικό Κώδικα ή από τη συναφθείσα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ρουμανίας και Ελλάδας, του Εθνικού Φορέα Δημοσιονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών της Ρουμανίας, ο προσφεύγων θεωρείται φυσικό πρόσωπο που κατοικεί στη Ρουμανία και έχει την πλήρη φορολογική υποχρέωση στη Ρουμανία από την 1^η.1.2012, ήτοι υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για το εισόδημα που αποκτάται από οποιαδήποτε πηγή τόσο στη Ρουμανία όσο και εκτός Ρουμανίας.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει στη Ρουμανία το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι την μόνιμη οικογενειακή του εστία, συνιδιοκτησία με τη σύζυγό του επί κατοικίας και επαγγελματική δραστηριότητα για το επίμαχο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει αίτηση για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας για το εν λόγω έτος, όμως από τα στοιχεία του φακέλου και την προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών αποδεικνύεται ότι πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις προκειμένου να φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα αποκλειστικά στη Ρουμανία. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. / 22-11-2021 πράξεως εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ και της σιωπηρής απόρριψης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επί της με αριθ. πρωτ. / 07-08-2023 αίτησης ακύρωσης άλλως τροποποίησης της ως άνω πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2015.

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

Φορολογικό Έτος 2015

- Υπ' αριθ...../22-11-2021 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (άρθρ. 33 ΚΦΔ)
Ποσό πληρωμής: **0,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του 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.