



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 09/09/2024

Αριθμός απόφασης: 1921

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

- 4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, και το υπ'αριθμ./**19-07-2024** συμπληρωματικό υπόμνημα κατά: **α)** της με αριθμό ειδοποίησης/**14-03-2024** Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 (αριθμ.δήλωσης) και **β)** της υπ'αριθμ...../**14-3-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα
- 5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.Το υπ'αριθμ./**14-03-2024** συμπληρωματικό υπόμνημα
7. Την από **15-04-2024** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.
- 8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/**14-03-2024** (αριθμό δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2&3 του άρθρου 32 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 6.126,21€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.324,71€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.450,92€.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης .../**28-06-2019** αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/**28-06-2019** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με ποσό κύριου φόρου προς καταβολή 156,21€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 15,63€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 171,84€.

Η αρμόδια ΔΟΥ Κιλκίς προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με οίκοθεν υποβολή 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022 και ειδικότερα βάσει των διασταυρώσεων που πραγματοποίησε η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., αξιοποιώντας τα δεδομένα που έχουν παραληφθεί στο πλαίσιο ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ κρατών – μελών της Ε.Ε. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση από την ανταλλαγή πληροφοριών με τη Φορολογική Διοίκηση της, ο προσφεύγων

κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος εισέπραξε το ποσό των 25.358,75€. Με την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, η αρμόδια ΔΟΥ Κιλκίς συμπλήρωσε τον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 με το ποσό των 25.358,70€.

Επιπλέον, με την με αριθμό/14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 εισοδήματα από μισθούς εξωτερικού (.....).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

Από τον Ιούλιο του 2013 μέχρι το Δεκέμβριο του 2020 υπηρέτησε με σύμβαση μίσθωσης εργασίας στη εταιρεία, με φυσική παρουσία και μόνιμη διαμονή στη χώρα αυτή. Για το συγκεκριμένο διάστημα διατηρούσε υπαλληλική σχέση τόσο με τη μητρική, όσο και με τη θυγατρική, Απέδιδε τον αναλογούντα φόρο στην Ελλάδα για το μισθό της Ελλάδας (περίπου 1.000€) και τον αντίστοιχο φόρο στη για το μισθό της (περίπου 1500€). Στην ίδια εταιρεία εργαζόταν και η σύζυγός του μέχρι το Σεπτέμβριο του 2016, προκειμένου να εγκατασταθεί μαζί του.

Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου (άρθρο 4 του ν.4172/2013) και της Διεθνούς Συμβάσεως Ελλάδας – Βουλγαρίας. Για το εύρος της φορολογικής υποχρέωσης νομικά κρίσιμη είναι η «φορολογική κατοικία». Ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας έχει φορολογική ευθύνη με βάση το παγκόσμιο εισόδημά του, ενώ ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής υπέχει φορολογική ευθύνη μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα. Αντίστοιχη διάταξη προβλέπει και η Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Βουλγαρίας. Ως στοιχείο προσδιοριστικό της φορολογικής κατοικίας είναι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου, δηλαδή το κέντρο που αναπτύσσει προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς κ.λ.π. Η μόνιμη κατοικία του κατά το φορολογικό έτος 2017 ήταν στη της όπου εργαζόταν ως στέλεχος/μισθωτός στη βουλγαρική εταιρεία, στην οποία εργαζόταν ήδη από το 2013. Ήδη από το 2016 ζει οικογενειακά στη Το τέκνο του πλέον φοιτά σε ιδιωτικό σχολείο εκεί. Όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Εθνικού Οργανισμού Εισοδημάτων της έχει ήδη λάβει «Ενιαίο Αριθμό Πολίτη» και έχει υποβάλει στην αρμόδια φορολογική αρχή τα εισοδήματα που απέκτησε στη κατά το έτος 2018 και έχει φορολογηθεί. Εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 15, σύμφωνα με την οποία ακόμη και υπό την εκδοχή ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ενόψει του ότι η εργασία ασκείται στο άλλο κράτος, τη, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο κράτος.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του παραρτήματος στην από 23/01/2019 σύμβασης εργασίας

- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της από 09-08-2013 σύμβασης εργασίας
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του παραρτήματος στην από 01//05/2018 σύμβασης εργασίας
- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Εθνικού Οργανισμού Εισοδημάτων της Περιφερειακής Διεύθυνσης λήξης ισχύος 16-7-2015
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ' αριθμ. /2014 απόφασης περάτωσης ποινικής δίωξης της εισαγγελίας της δημοκρατίας της
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο πιστοποιητικού κατοικίας πολίτη και ταυτότητα
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ' αριθμ. /15-02-2021 σύμβασης εργασίας
- Βεβαίωση εθνικού οργανισμού εισοδήματος
- Την από 08-02-2024 βεβαίωση της
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του βιβλιαρίου εργασίας
- Προσωπική καρτέλα πρόληψης υγείας του τέκνου.
- Δύο Τιμολόγια έκδοσης 1/3/2018 & 3/08/2018 από ιδιωτικό νηπιαγωγείο της
- Σύμβαση ιδιωτικού νηπιαγωγείου & Αναφορά επίδοσης του παιδιού

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν 4172/2013 “ 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 το άρθρο 4 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

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

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα

παρουσίας του στην Ελλάδα. 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».

Επειδή, στο 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 το άρθρο 32 του ν.4987/2022: «1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, με την Ε.2162/13-10-2020 εγκύκλιο – Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

[...]

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. 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. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης 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 63ΚΦΔ».

Επειδή, με την Πολ. 1201/6-12-2017 καθορίστηκε η διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, ως 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 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). [...]

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και

επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1- Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και 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 καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον 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. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, 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 στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, 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 στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει εκπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της [ΠΟΛ.1177/14.7.2014](#) εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας – Βουλγαρίας (ν.255/1994, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.2927/2001): «Άρθρο 4 – Φορολογική κατοικία - 1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, λόγω του τόπου κατοικίας, διαμονής, τόπου διαχείρισης των δραστηριοτήτων του, τόπου σύστασής του ή άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης. 2. Εάν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 κάποιο φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η κατάσταση του καθορίζεται ως εξής:

- α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία. Εάν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους με το οποίο είναι στενότερες οι προσωπικές και οικονομικές σχέσεις του (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).
- β) Εάν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να προσδιορισθεί, ή εάν δεν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κάποιο από τα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει συνήθη διαμονή.
- γ) Εάν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από τα δύο, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου έχει την ιθαγένεια.
- δ) Εάν έχει την ιθαγένεια και των δύο Κρατών ή κανενός από τα δύο, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ρυθμίζουν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

Άρθρο 15 – 1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος. 2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αμοιβή, που αποκτάται από κάτοικο 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 που ενδιαφέρει,
- 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 23 – Μέθοδοι για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας - 1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής:

α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Βουλγαρία, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει:

- ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία

- ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία.

β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.[...] 2. Στη Βουλγαρία η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής:

α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος Βουλγαρίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στην Ελληνική Δημοκρατία, η Βουλγαρία, με τις επιφυλάξεις των υποπαραγράφων β) και γ) αυτής της παραγράφου, θα απαλλάσσει από φόρο το εισόδημα και το κεφάλαιο αυτό.[...]

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το φορολογικό έτος 2018 ήταν εν τοις πράγμασι φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας και ως εκ τούτου εσφαλμένα η φορολογική αρχή της Ελλάδας φορολόγησε το εισόδημα από μισθούς Βουλγαρίας στην Ελλάδα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της από 9-8-2013 σύμβαση εργασίας (μεταφρασμένη στα Ελληνικά με σφραγίδα apostille) με εργοδότη την, η οποία τίθεται σε ισχύ από 13-8-2013 και αφορά την παροχή πενθήμερης και οκτάωρης καθημερινής εργασίας . Στην εν λόγω σύμβαση, ο προσφεύγων εμφανίζεται με προσωπικό αριθμό αλλοδαπού (σχ.6)
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του από 23-1-2019 παραρτήματος της προηγούμενης με αριθμό/9-8-2013 σύμβαση εργασίας, (μεταφρασμένη στα Ελληνικά με σφραγίδα apostille) που έχει διάρκεια σύμβασης απεριόριστη και στην οποία τόπος κατοικίας του προσφεύγοντα εμφανίζεται η Ελλάδα, ενώ ο προσφεύγων εμφανίζεται με τον ίδιο αριθμό αλλοδαπού (σχ.4)
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του από 01-05-2018 παραρτήματος της προηγούμενης με αριθμό/9-8-2013 σύμβαση εργασίας, (μεταφρασμένη στα Ελληνικά με σφραγίδα apostille) που έχει διάρκεια σύμβασης απεριόριστη και στην οποία τόπος κατοικίας του προσφεύγοντα εμφανίζεται η Ελλάδα, ενώ ο προσφεύγων εμφανίζεται με τον ίδιο αριθμό αλλοδαπού (σχ.6.5)
- Το υπ'αριθμ./13-10-2022 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2016 (μεταφρασμένη στα Ελληνικά με σφραγίδα apostille) (σχ.9)

- Την υπ'αριθμ...../15-2-2021 σύμβαση εργασίας (μεταφρασμένη στα Ελληνικά με σφραγίδα apostille) με εργοδότη την εταιρεία Ε.Π.Ε., στην οποία ο προσφεύγων φέρεται να έχει διεύθυνση κατοικίας στη και φέρει προσωπικό αριθμό αλλοδαπού (σχ.5.2)
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του Βιβλιαρίου εργασίας από το οποίο προκύπτουν εισοδήματα από την εργοδότη για χρονικό διάστημα από 13-8-2013 έως 02-12-2020 που αντιστοιχούν σε 7 έτη, 3 μήνες και 21 ημέρες και από την εργοδότη Ε.Π.Ε. για το χρονικό διάστημα από 13-2-2021 έως 18-6-2021(σχ.9.1)
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του Πιστοποιητικού κατοικίας πολίτη της Ε.Ε., στο οποίο ο προσφεύγων έχει κατοικία στο Δήμο της, επί της οδού Ισχύς του πιστοποιητικού μέχρι 16-7-2015. (σχ.4.7)
- Βεβαίωση Εθνικού Οργανισμού Εισοδημάτων Βουλγαρίας για εργασιακή σχέση του προσφεύγοντα από 31-12-2016. (σχ.8)
- Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ'αριθμ./13, 21-1-2014 απόφασης περάτωσης ποινικής δίκης του δικαστηρίου της (σχ.2.3)
- Την από 8-2-2024 βεβαίωση της εταιρείας, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εργάστηκε στην ως άνω εταιρεία από 2-7-2007 μέχρι 2-12-2020 και κατά το χρονικό διάστημα από 1/8/2013 μέχρι 2/12/2020 εργαζόταν ως στη θυγατρική της στη Βουλγαρία. (σχ. 8.10)
- Την από 21-2-2018 προσωπική καρτέλα πρόληψης υγείας του τέκνου του προσφεύγοντα (σχ.Α4)
- Δύο τιμολόγια έκδοσης 1-3-2018 & 3-8-2018 ιδιωτικού νηπιαγωγείου στη (σχ. Β3 & Γ2)
- Το από 21-2-2018 παραπεμπτικό ιατρικών εξετάσεων τέκνου (σχ. Δ1)
- Την από 28/8/2018 σύμβαση ιδιωτικού νηπιαγωγείου & αναφορά επίδοσης του μαθητή (σχ. ΣΤ.6 & Ε.5)

Επειδή ο προσφεύγων συνομολογεί με την ενδικοφανή προσφυγή ότι: «Από τον Ιούλιο του 2013 μέχρι και τον Δεκέμβριο του 2020 υπηρέτησα με **σύμβαση μίσθωσης** στην, με φυσική μου παρουσία και μόνιμη διαμονή στην χώρα αυτή. Για το συγκεκριμένο διάστημα διατηρούσα υπαλληλική σχέση τόσο με την μητρική όσο και με την θυγατρική Απέδιδα τον αναλογούντα φόρο στην Ελλάδα για τον μισθό της Ελλάδας (περίπου 1000€ καθαρά) και τον αντίστοιχο φόρο στην Βουλγαρία για τον μισθό της Βουλγαρίας (περίπου 1500€)».

Επειδή, οι αποδοχές που έλαβε ο προσφεύγων στην Ελλάδα κατά το φορ. έτος 2018 σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες- φορείς είναι οι εξής :

Α.Φ.Μ. Εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές σε €	Φορολογητέο ποσό σε €	Φόρος που παρακρατήθηκε σε €	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης σε €
--------------------	---------------------------	-------------------	---------------------------------	--------------------------	------------------------------------	--

.....		Τακτικές αποδοχές	18.385,11	14.708,08	1.285,78	59,58
....		Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4174/2013	710,06	710,06	0,00	0,00
....		Ενιαίο Επίδομα στήριξης τέκνων-ειδικό επίδομα τριτεκνων και πολυτέκνων	484,02	484,02	0,00	0,00

Επειδή από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι ο προσφεύγων λαμβάνει τακτικές αποδοχές (μισθό σε σταθερή και μόνιμη βάση από τον εργοδότη ως αντάλλαγμα της εργασίας που παρέχει) από την εταιρεία «..... Α.Ε.», Α.Φ.Μ., ΒΙΠΕ 0, γεγονός που αποδεικνύει την εξαρτημένη σχέση εργασίας του προσφεύγοντος με την εν λόγω εταιρεία στην ημεδαπή.

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα στοιχεία που απέστειλαν οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών, εισέπραξε από τη Βουλγαρία αποδοχές (μισθωτές υπηρεσίες) που αφορούν το φορολογικό έτος 2018 ύψους 25.358,75€ (με φόρο που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε για το εισόδημα αυτό ύψους, 2.535,89€) από τον εργοδότη «.» (.), η οποία εταιρεία εκ του διακριτικού της τίτλου ανήκει προφανώς στον ίδιο όμιλο με την Α.Ε. και ενώ φέρεται ότι απασχολείται και στις δύο επιχειρήσεις ταυτόχρονα, με τουλάχιστον φυσική παρουσία, πράγμα αδύνατο.

Επειδή, από το έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς προκύπτει ότι ο προσφεύγων με βάση τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του ηλεκτρονικού συστήματος taxis είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας μέχρι σήμερα στο με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού-Τ.Κ..... και δεν υπέβαλε στη φορολογική αρχή δήλωση μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας για το φορ έτος 2017 ούτε για κάποιο μεταγενέστερο έτος.

Επειδή ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα δηλωτικά της (μόνιμης) κατοικίας του για το φορ έτος 2018 όπως ενδεικτικά μίσθωση κατοικίας, εγγραφή σε δημοτολόγιο και λοιπά στοιχεία όπως ενδεικτικά τήρηση τραπεζικού λογαριασμού στη Βουλγαρία, ούτε αποσαφηνίζει την εργασιακή του σχέση με τις δύο εταιρείες &, πέραν του ότι δεν έχει προσκομισθεί για το φορολογικό έτος 2018 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας επικυρωμένο με apostille.

Επειδή τα στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων δεν είναι επαρκή για την τεκμηρίωση της φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή κατά το φορολογικό έτος 2018, επομένως ορθώς φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα, ήτοι και για τους μισθούς που έλαβε κατά το φορ. έτος 2018 από την Βουλγαρία.

Επειδή, η προσβαλλόμενη με αριθμ...../14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς, εκδόθηκε εξαιτίας της μη υποβολής από τον προσφεύγοντα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να συμμορφωθεί με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση και συγκεκριμένα τα εισοδήματα αλλοδαπής.

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4172/2013 και σχετικά με την προαναφερθείσα πληροφορία αναφορικά με εισοδήματα αλλοδαπής που είχε στη διάθεσή της, υπέβαλε οίκοθεν τη με αριθμό δήλωσης/14-03-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε νόμιμα η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 7.450,92€ έναντι του αρχικού ύψους 171,84€, ήτοι διαφορά μεγαλύτερη των 100,00€ και ακολούθως εξέδωσε τη με αριθμ...../14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **11-04-2024** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

1)Με αριθμό ειδοποίησης/14-03-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018: 7.450,92€.

2)Η υπ'αριθμ...../14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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