



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2527

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού, έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.752,73€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.289,54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 505,65€ μείον ποσού φόρου 173,66€ που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.374,26€ κατόπιν φορολόγησης της για μισθούς συνολικού ποσού 25.282,54€ που έλαβε από την αλλοδαπή (Ολλανδία). Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται επί της από 06.06.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη και μη νόμιμη η φορολόγηση της για το υπό κρίση έτος 2014 ως φορολογικής κατοίκου Ελλάδας. Κατά το επίδικο έτος ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας, καθώς είχε μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση στο, την οποία είχα

καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή της, το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων της.

2) Η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Ολλανδίας προβλέπει αποκλειστική φορολόγηση του κτηθέντος εισοδήματος στον τόπο απόκτησης του με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να γίνει συμψηφισμός του ήδη καταβληθέντος φόρου εισοδήματος στο ολλανδικό δημόσιο με εξάντληση της φορολογικής της υποχρέωσης. Είναι παράνομη η επιβολή φόρου εισοδήματος στο εισόδημα ποσού 32.073,00 € που έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2014 από το ολλανδικό ινστιτούτο, στο πλαίσιο της συμβάσης εργασίας που σύναψε με το ίδρυμα αυτό ως διδακτορική σπουδάστρια.

3) Η προσβαλλόμενη πράξη, ενώ ρητά αναγνωρίζει την υποχρέωση συμψηφισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εισοδήματος, δεν προβαίνει στον εν λόγω συμψηφισμό παράνομα και εσφαλμένα:

4) Παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου και της αρχής της αναλογικότητας.

5) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Παρά δε το σαφές σκεπτικό της υπ' αρ./2024 οριστικής απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της οποίας εκδόθηκε, η προσβαλλόμενη πράξη μένει στο ζήτημα της τυπικής πλημμέλειας της ακυρωθείσας πράξης της και αγνοεί παντελώς το ζήτημα ουσίας και απόδειξης.

Επί του 1^{ου} , 2^{ου} , 3^{ου} ισχυρισμού

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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. 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, στο άρθρο 4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση 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)..... 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.».

Επειδή, στο άρθρο 9 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 την ΠΟΛ. 1026/22-1-2014 με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013»:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

-Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

-Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

-Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει

συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, στο άρθρο 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: ...δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.»

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06.04.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, διευκρινίσθηκε ότι:

« 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, ενώ στην περιπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 14 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, είναι σύμφωνα με το άρθρο 7, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

3. Ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής, αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων της αλλοδαπής προέλευσης και στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν και τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΔΕΑΦ Α 1046878 ΕΞ 2017/ 27.3.2017 έγγραφό μας).

4. Μετά από τα παραπάνω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία μόνο των κρατήσεων των ημεδαπών ασφαλιστικών ταμείων και για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, προκύπτει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι

εργοδότες, όπως αυτές αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που προσκομίζονται για τη δήλωση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα. Επισημαίνεται ότι μετά την έκπτωση των κρατήσεων αυτών, προκύπτει το καθαρό εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίστηκε και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην αλλοδαπή, δηλαδή το εισόδημα που θεωρείται στην αλλοδαπή ως εισόδημα που υπάγεται σε φορολόγηση (φορολογητέο εισόδημα)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1177/2014 με θέμα «Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013».

«Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή: i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή. Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού. Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Σημειώνεται ότι, εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα.

2. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο της Δ/σης Οργάνωσης. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα. Από την ως άνω διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφε/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας). Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να

υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού. Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη. Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας».

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

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.....

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει

εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

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

Επειδή, στην Ε.2064/2023 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν . 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα» αναφέρονται τα εξής:

«12. **Επισημαίνεται** ότι, για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας το επόμενο από την αναχώρηση έτος εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα έτη, ακολουθείται η διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ....».

Επειδή όμως επικουρικώς στην 602/2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας τμήμα Β αναφέρεται ότι «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 εάν 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 αυτού), 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 περιστατικών που τεκμηριώνουν επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣτΕ 1446/2016 επταμ., 2105/2018, 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](#) εκδοθείσης κανονιστικής αποφάσεως, μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι, κατά την εκτίμησή του, κρίσιμα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. 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 κρίσεώς 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, 1212/2019)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018 με θέμα: «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας» στην οποία αναφέρεται ότι: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του.

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣΤΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.....

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.....».

Επειδή, στο ν. 1455/1984 «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 16 Ιούλη 1981 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του προσαρτημένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου» ορίζεται ότι:

«Άρθρον 2 καλυπτόμενοι φόροι

1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου των επιβαλλομένων δια λογαριασμόν εκάστου εκ των Κρατών ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται.

2. Ως φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του

συνολικού εισοδήματος επί του συνολικού κεφαλαίου ή επί στοιχείων εισοδήματος ή κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί της προκυπτούσης ωφελείας εκ της εκποιήσεως κινητής ή ακινήτου περιουσίας, των φόρων επί του συνολικού ποσού των καταβαλλομένων υπό των επιχειρήσεων μισθών και ημερομισθίων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον:

α) Προκειμένου περί της Ελλάδος: – ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου επί των φυσικών προσώπων, – ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου επί των νομικών προσώπων, – η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων επί του φόρου εισοδήματος, και – πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί (αναφερόμενοι εφεξής ως «ελληνικός φόρος»).

β) Προκειμένου περί των Κάτω Χωρών: – ο φόρος εισοδήματος, – ο φόρος ημερομισθίων, – ο φόρος εταιρειών, – ο φόρος μερισμάτων, – ο φόρος κεφαλαίου (αναφερόμενος εφεξής ως «φόρος των Κάτω Χωρών»).

4. Η Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου φόρου ή ουσιωδώς παρομοίας φύσεως φόρων επιβαλλομένων μεταγενεστέρως επιπροσθέτως, ή αντί, των υφισταμένων φόρων. Αι αρμόδια αρχαί των Κρατών θα γνωστοποιούν προς αλλήλας οιασδήποτε σημαντικής μεταβολάς επελθούσας εις την αντίστοιχον αυτών φορολογικήν νομοθεσίαν.

Άρθρον 16 Εξηρημέναι προσωπικάι υπηρεσίαι

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

Άρθρον 25 Αποφυγή της διπλής φορολογίας

Β. Εις την περίπτωσιν της Ελλάδος: 1. Η Ελλάς επιβάλλουσα φόρον επί των κατοίκων αυτής, δύναται να περιλαμβάνη εις την βάσιν επί της οποίας ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται τας κατηγορίας εισοδήματος και κεφαλαίου αι οποίαι, συμφώνως προς τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως, δύνανται να φορολογώνται εις τας Κάτω Χώρας. 2. Οσάκις κάτοικος Ελλάδος κτάται εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίον, συμφώνως προς τας διατάξεις της παρούσης συμβάσεως δύναται να φορολογείται εις τας Κάτω Χώρας, η Ελλάς αναγνωρίζει: i) ως έκπτωσιν εκ του φόρου εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, εν ποσόν ίσον προς τον φόρον εισοδήματος τον καταβληθέντα εις τας Κάτω Χώρας. ii) ως έκπτωσιν εκ του φόρου επί του κεφαλαίου του εν λόγω κατοίκου, εν ποσόν ίσον προς τον φόρον κεφαλαίου τον καταβληθέντα εις τας Κάτω Χώρας. Εν τούτοις, η τοιαύτη έκπτωσης εις αμφοτέρας τας

περιπτώσεις δεν υπερβαίνει το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, υπολογιζομένου προ της διδομένης εκπτώσεως, το οποίον αναλογεί, κατά περίπτωση, εις το εισόδημα ή το κεφάλαιον το οποίον δύναται να φορολογείται εις τας Κάτω Χώρας».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι : «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου..... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα στις 16.07.2015 υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 στην οποία δεν συμπεριέλαβε εισοδήματά αλλοδαπής. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αρ. ειδοπ. /16.07.2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση την αρχική δήλωση με ποσό προς επιστροφή 173,66€.

Επειδή, στην Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης εστάλησαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, αρχεία διασταυρώσεων προκειμένου να αξιοποιηθούν δεδομένα που παρελήφθησαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικών στοιχείων μεταξύ κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ν. 4170/2013) και ειδικότερα δεδομένα, τα οποία αφορούσαν μισθούς φορολογικού έτους 2014, που έλαβαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από την Ολλανδία. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα κατά το εν λόγω έτος 2014 εισέπραξε αποδοχές συνολικού ποσού 32.073,00€.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης εξέδωσε :

α) την με αριθμ. ειδοπ. /18.12.2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ' αριθμ 1η τροποποιητική δήλωση (οίκοθεν) φορολογικού έτους 2014 με τελικό χρεωστικό ποσό 7669,07€. Στην ανωτέρω δήλωση συμπεριέλαβε ποσό 32.073,00€ στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς και, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης».

β) την με αριθμό /21-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 €, κατόπιν εκπρόθεσμης (οίκοθεν) υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.4174/2013 που επέσυρε τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 του ίδιου νόμου.

Επειδή, κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την με αρ. πρωτ. /17.03.2021 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της υπηρεσίας μας, αιτούμενη, μεταξύ άλλων και την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Ολλανδίας μέσω του συμψηφισμού του φόρου που κατέβαλε στην Ολλανδία. Ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /29-10-2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, που έκανε μερικώς δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή καλώντας δε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όπως διενεργήσει νέα εκκαθάριση, λαμβάνοντας υπόψη τον φόρο που

καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Ολλανδία (1.596,54€) και καθορίζοντας το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 25.282,54€.

Επειδή, κατά της ως άνω απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό και ημερομηνία κατάθεσης /14-01-2022 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης - Τμήμα - Μονομελές με την υπ' αριθ. /31.01.2024 Απόφασή του αποφάνθηκε ότι, «.... με βάση τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. που παρατέθηκαν ανωτέρω, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν στην τέταρτη σκέψη της παρούσας, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη ότι: α) από την 1η.1.2014 και μετά εφαρμοστέες τυγχάνουν οι διατάξεις του εν λόγω Κώδικα, στις οποίες προβλέπεται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης αποκλειστικά εκ μέρους του φορολογούμενου, και όχι «οίκοθεν» από την ίδια τη φορολογική αρχή (άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ.), β) εφόσον, εν προκειμένω, διαπιστώθηκε ανακρίβεια της υποβληθείσας αρχικής δήλωσης της προσφεύγουσας, η φορολογική αρχή έπρεπε να τηρήσει την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ειδική διαδικασία, (ήτοι να αποστείλει στην προσφεύγουσα σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, με παράλληλη κλήση της να εκφράσει τις απόψεις της επί των ανωτέρω διαπιστώσεων, γ) όπως έγινε ερμηνευτικώς δεκτό ανωτέρω, η μη τήρηση της εν λόγω διαδικασίας παραβιάζει το δικαίωμα σε προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου, όπως αυτό εξειδικεύεται στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., και δ) όπως, συν ομολογείται από το καθ' ου, η /18.12.2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε χωρίς την τήρηση της προπεριγραφείσας ειδικής διαδικασίας, κρίνει ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε μη νόμιμα, κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και του συνταγματικού δικαιώματος της προσφεύγουσας σε προηγούμενη ακρόαση. Για τον λόγο αυτόν, ο οποίος προβάλλεται βασίμως, αλλά και λυσιτελώς, ενόψει του ουσιώδους ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί της μη ορθής εφαρμογής από τη φορολογική διοίκηση, στην προκειμένη περίπτωση, της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (που κυρώθηκε με τον ν. 1455/1984), σε συνδυασμό με όσα αυτή προβάλλει και αποδεικνύει περί του κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος 2014 η μόνιμη και κύρια κατοικία της βρισκόταν στην Ολλανδία, το Δικαστήριο κρίνει ότι μη νομίμως καταλογίστηκε σε βάρος της, βάσει τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε οίκοθεν από τη φορολογική αρχή, ο ένδικος συμπληρωματικός φόρος, όσα δε αντίθετα υποστηρίζει το καθ' ου είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Περαιτέρω, με δεδομένο ότι κατά τον χρόνο έκδοσης της /21.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου η

προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει καμία τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, το Δικαστήριο κρίνει ότι μη νομίμως επιβλήθηκε σε βάρος της, με την ως άνω πράξη, πρόστιμο ποσού 100 ευρώ, καθόσον από καμία διάταξη δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβάλλεται οίκοθεν από τη φορολογική αρχή, όπως συνέβη εν προκειμένω. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, κατά το μέρος που απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών που προβάλλονται με την κρινόμενη προσφυγή. Με τα δεδομένα αυτά, η προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η /29.10.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., κατά το μέρος που απέρριψε την /17.3.2021 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, η δε υπόθεση να αναπεμφθεί στον Προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ. για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 79 παρ. 3 περ. β' του Κ.Δ.Δ.

Αναπέμπει την υπόθεση στον ως άνω Προϊστάμενο για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, σύμφωνα με το σκεπτικό.....»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το φορ. έτος 2014 στην προσφεύγουσα με την υπ' αρ. /..... /14-03-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. /31.01.2024 Απόφασής του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Την 01/05/2024 κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα και στην οριζόμενη απ' αυτήν φορολογική εκπρόσωπο στην Ελλάδα το υπ' αριθμ /01-05-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 και εντός της οριζόμενης 20ημερης προθεσμίας υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα ηλεκτρονικά το υπ' αρ. πρωτ. /20.05.2024 έγγραφο με τις απόψεις-αντιρρήσεις της.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.579,07€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.289,54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 505,65€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.374,26€ κατόπιν φορολόγησης της για μισθούς συνολικού ποσού 25.282,54€ που έλαβε από την αλλοδαπή (Ολλανδία).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2014 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο

φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της ότι εσφαλμένα φορολογήθηκε στην Ελλάδα, καθώς ήταν φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας κατά το έτος 2014, ότι βάσει της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Ολλανδίας το εισόδημα της φορολογείται αποκλειστικά στην Ολλανδία και ότι σε κάθε περίπτωση ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε στην Ολλανδία πρέπει να συμψηφιστεί, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκ νέου τα έγγραφα που είχε υποβάλει με την με αρ. πρωτ. /17.03.2021 ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα :

1. Αντίγραφο εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος έτους 2014 (αριθμός εκκαθαριστικού /27.05.2015) της φορολογικής υπηρεσίας των Κάτω Χωρών (μεταφρασμένου στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης – Apostille) και αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας έτους 2014 (μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα).
2. Αντίγραφο του από 17.10.2013 μισθωτηρίου συμβολαίου (μεταφρασμένου στην ελληνική γλώσσα) το οποίο σύναψε με την ιδιοκτήτρια της κατοικίας, , στην οδό αρ. στο , για την περίοδο 23.12.2023 έως 22.12.2024.
3. Αντίγραφο της από 03.09.2013 σύμβασης εργασίας (μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα), την οποία σύναψε με το Ολλανδικό Ινστιτούτο -Νοσοκομειακό Ίδρυμα , στο πλαίσιο της διδακτορικής της έρευνας στην Ιατρική Σχολή του Πανεπιστημίου του
4. Αντίγραφα των φύλλων ασφάλισης υγείας του ολλανδικού φορέα (μεταφρασμένων στην ελληνική γλώσσα), από τα οποία προκύπτει η έναρξη ασφάλισής της από 1.10.2013.
5. Αντίγραφο επισκόπησης ενιαίας σύνταξης του ολλανδικού συνταξιοδοτικού ταμείου φροντίδας και πρόνοιας (μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα), από την οποία προκύπτει η έναρξη συμμετοχής της την 1.10.2013,
6. Αντίγραφα εγγράφων από το πανεπιστήμιο της και του

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis α) η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το έτος 2014 β) υπέβαλε αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας στην Δ.Ο.Υ Ε Θεσσαλονίκης το οποίο και έγινε αποδεκτό από 01/01/2020 με χώρα κατοικίας την Ιταλία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 1455/1984, το επίμαχο ποσό εισοδήματος προέλευσης Ολλανδίας δύναται να φορολογείται και στα δύο Κράτη (Ελλάδα και Ολλανδία).

Επειδή, με το με αριθμό ειδοποίησης /27.05.2015 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης έτους 2014 του Υπουργείου Οικονομικών της Ολλανδίας που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης – Apostille), προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2014 εισέπραξε και κατέβαλε για φόρο και κρατήσεις τα ακόλουθα ποσά:

Φορολογητέο εισόδημα από εργασία και κατοικία :	32.073,00
Φορολογητέο εισόδημα από αποταμίευση και επενδύσεις	2.541,00
Συνολικό εισόδημα	34.614,00
Φόρος εισοδήματος πεδίο 1	2.349,00
Εθνικές ασφαλιστικές εισφορές	9.990,00
Φόρος εισοδήματος πεδίο 3	762,00
Μειώσεις φόρου γενικές	1.855,00
Ειδική μείωση για εργαζόμενους	2.097,00
Σύνολο μειώσεων φόρου	3.952,00
Υπολογισμός του πληρωτέου ποσού	
Φόρος εισοδήματος και εθνικές ασφαλιστικές εισφορές;	9.149,00€
Φόρος επί των αποδοχών	- 8.289,00€
Πληρωτέο	860,00€

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2014 καταβλήθηκε φόρος ποσού 1.596,54€ για εισόδημα ποσού 32.073,00€ και ασφαλιστικές εισφορές 6.790,46€, ως εξής:

	Φορολογικές και ασφαλιστικές επιβαρύνσεις πριν τις εκπτώσεις επί αυτών σε € (α)	Αναλογία επί τοις %	Γενικές Εκπτώσεις σε € (β)	Ειδική μείωση για εργαζόμενους σε € (γ)	Καθαρό ποσό φορολογικών και ασφαλιστικών επιβαρύνσεων σε € (δ)=(α)-(β)-(γ)
Φόρος εισοδήματος	2.349,00	19,04	353,19	399,27	1.596,54
Ασφαλιστικές εισφορές	9.990,00	80,96	1.501,81	1.697,73	6.790,46
Σύνολο	12.339,00	100%	1855,00	2.097,00	8.387,00

Επειδή, δε με το άρθρο 14 παρ. 1 περ. δ΄ του Ν. 4172/2013 και τη ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ /06.04.2017 από το εισόδημα ποσού 32.073,00€ εκπίπτουν οι καταβληθείσες στην αλλοδαπή ασφαλιστικές εισφορές ποσού 6.790,46€ και προκύπτει καθαρό φορολογητέο εισόδημα ποσού 25.282,54€.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ήταν φορολογικός κάτοικος στην Ολλανδία για το έτος 2014 προσκομίζοντας πλειάδα αλλοδαπών εγγράφων, ωστόσο δεν προσκομίζει τα δικαιολογητικά που ορίζει η εγκύκλιος ΠΟΛ 1201/2017, συγκεκριμένα βεβαίωση φορολογικής κατοικίας ή αίτηση για την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσο έντυπο), στο βαθμό που υφίσταται ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ολλανδίας. Σε κάθε περίπτωση δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι δεν είναι δυνατή ή προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει ή δεν προβλέπεται η έκδοσή τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ορθώς φορολογήθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ΚΦΕ για το σύνολο του παγκόσμιου εισοδήματός της, αφού λήφθηκε υπόψη κατά την εκκαθάριση και ο φόρος που είχε παρακρατηθεί στην Ολλανδία, ποσού 1.596,54€ και συμψηφίσθηκε με τον φόρο που αναλογεί στην Ελλάδα, όπως διαφαίνεται και στην με αριθμό /07.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επί του 4^{ου} , 5^{ου} ισχυρισμού

Επειδή, με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, με το άρθρο 76 « Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι :

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

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθ. /31.01.2024 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος ' Μονομελούς).

Με βάση τα παραπάνω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, της αρχής της αναλογικότητας και περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 05-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2014**

Η υπ' αριθμ. /07.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης .

	Βάσει ελέγχου €
Διαφορά κύριου φόρου	2.579,07€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022	1.289,54€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	505,65€
Σύνολο για καταβολή	4.374,26€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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