



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **892**

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604552  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**2.** Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 21.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, κατοίκου .....(Σλοβακία), ....., κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) ...../24.11.2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../25.11.2022, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

\* \* \* \* \*

Επί της από 21.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... 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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) ...../24.11.2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../25.11.2022 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 23.998,84 €, πλέον 3.826,89 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 27.825,73 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου – Φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή.
- 2) Επικουρικά: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου – Παραβίαση διατάξεων της Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Βουλγαρίας.

### **Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που

προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, γ) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «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. [...]. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα, γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή, ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή, η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή, θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή

πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή. **2. Ως εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «*Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος [...] μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. [...]*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν για σκοπούς εισοδημάτων κτηθέντων εντός του 2016, αλλά και κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. υποβολής ...../24.11.2022 δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του προσφεύγοντος (24.11.2022): «**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, [...]** 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 του. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ. 2 και 3 της παρούσας. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας [...]. **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 [...] 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). Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ...../ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ...../701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή. Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. [...]. 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 (ΜΟ-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 [...]. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (ΜΟ-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή [...]. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (ΜΟ-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά [...]. Τέλος, εάν ο φορολογούμενος

υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει εκπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά [...]. 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. 1177/2014** εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα απόφαση. 7. [...]. 8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι, των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις. 9. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1177/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «**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 [...]. 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. [...]. 2. [...]. **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 χειρόγραφο/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/νση 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.

**Δ) Διαδικασία μεταβολής.** Ο φορολογούμενος που επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή της κατοικίας ή της διαμονής του υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ.: αίτηση (έντυπο Μ0) για τη γνωστοποίηση αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και συνυποβάλλουν τα σχετικά δικαιολογητικά, όπως περιγράφονται ανωτέρω. Ο ως άνω υπάλληλος προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά στο τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα ενημερώνεται εγγράφως ότι το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού το τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ. προωθεί στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία. Η σχετική βεβαίωση μεταβολής, θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του φορολογικού εκπροσώπου. Ε) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής οικονομικού έτους 2014. [...].»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1627/2020 απόφαση (5μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης): «...από τις παρατεθείσες στις σκέψεις [...] διατάξεις, με τις οποίες διαγράφεται η διαδικασία υποβολής και εξέτασης των **αιτημάτων μεταβολής φορολογικής κατοικίας**, συνάγεται ότι τα αιτήματα αυτά **υποβάλλονται εντός του επόμενου έτους** από εκείνο, κατά το οποίο μετεβλήθη η κατοικία του ενδιαφερόμενου. **Δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτό αίτημα** περί αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας, ήτοι αίτημα **για έτος προγενέστερο του προηγούμενου**

**της υποβολής αυτού έτους, ακόμη και αν** από τα προσκομισθέντα ενώπιον της φορολογικής αρχής δικαιολογητικά και στοιχεία **αποδεικνύεται η, κατά τον χρόνο αυτό, συνδρομή** των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών. Ο χρονικός αυτός περιορισμός, ο οποίος **εναρμονίζεται με τις περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αποτελεί άμεση συνέπεια της ανάγκης για σταθερότητα της καταστάσεως των φορολογουμένων**, η οποία, ενόψει και των συνεπειών που έχει επ' αυτής η αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας **δεν μπορεί να ανατρέπεται εκ των υστέρων**, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσης στην ημεδαπή, για συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δηλώσεως.»

**Επειδή**, η θέση αυτή της νομολογίας επαναλήφθηκε με τις υπ' αριθμ. ....../2021, ...../2022 και ...../2022 αποφάσεις (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 13, 11 και 12 των αποφάσεων, αντίστοιχα- πάγια νομολογία), με τις οποίες κρίθηκε (ομόφωνα): «...Ελλείψει ρητής περί του αντιθέτου νομοθετικής ή κανονιστικής ρυθμίσεως, **δεν μπορεί [...]** να γίνει δεκτό αίτημα περί αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας, ήτοι αίτημα για έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής αυτού έτους, **ακόμη και αν** από τα προσκομισθέντα ενώπιον της φορολογικής αρχής δικαιολογητικά και στοιχεία **αποδεικνύεται η, κατά τον χρόνο αυτό, συνδρομή** των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών. Ο χρονικός αυτός περιορισμός, ο οποίος **εναρμονίζεται με τις περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αποτελεί συνέπεια της ανάγκης για σταθερότητα της καταστάσεως των φορολογουμένων**, η οποία, ενόψει και των συνεπειών που έχει επ' αυτής η αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας, **δεν μπορεί να ανατρέπεται εκ των υστέρων**, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσης στην ημεδαπή, για συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δηλώσεως. Η υποχρέωση, εξάλλου, υποβολής αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εντός του αμέσως επόμενου της αναχώρησης του ενδιαφερόμενου έτους **δεν είναι ιδιαίτερος δυσχερής**, λόγω και του χρόνου που μεσολαβεί μεταξύ της αναχώρησης και εγκαταστάσεως του ενδιαφερόμενου στο εξωτερικό και της υποβολής του αιτήματος, **ούτε, άλλωστε, μεταθέτει στον τελευταίο δυσανάλογο βάρος**, αλλ' αντιθέτως αποτελεί μία εκ των πλειόνων **ευλόγως αναμενόμενων** συνεπειών της μεταφοράς της κατοικίας του εκτός Ελλάδας. Κατ' εξαίρεση των ανωτέρω με την παράγραφο 8 της ως άνω κανονιστικής απόφασης ΠΟΛ. 1201/6.12.2017 προβλέφθηκε ότι φορολογούμενοι, των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης. [...].»

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι από την ΠΟΛ.1201/2017 (και κυρίως την παρ. 6 αυτής) και την ΠΟΛ.1177/2014 (και συγκεκριμένα την παρ. Γ' αυτής) προκύπτει ότι στην περίπτωση φορολογούμενου 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 υπέβαλλε δηλώσεις ΦΕφπ ως κάτοικος Ελλάδας, είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν στη Δ.Ο.Υ. που εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας δηλώσεις ΦΕφπ με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού, συνεπώς κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου του υπεδείχθη από τη Δ.Ο.Υ. Περιστερίου να υποβάλει τροποποιητική δήλωση ΦΕφπ για το έτος 2016 και εσφαλμένα φορολογήθηκε ως κάτοικος Ελλάδας για



εισοδήματα που απέκτησε αποκλειστικά στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 είχε εγκατασταθεί μόνιμα στη Βουλγαρία, όπου εργαζόταν και διατηρούσε τη φορολογική κατοικία του σύμφωνα με σχετικό πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της βουλγαρικής φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) **Έχοντας δηλώσει** ο προσφεύγων στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση εξαρχής ότι είναι **κάτοικος Ελλάδας**, εξέφρασε τη βούλησή του να αντιμετωπίζεται από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση για φορολογικούς σκοπούς, υπό το πρίσμα και κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)), **και ως φορολογικός κάτοικος** Ελλάδας, δε δήλωσε δε μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας **μέχρι τις 13.1.2021**, ημερομηνία κατά την οποία αιτήθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ. .... /13.1.2021 αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής τη μεταφορά της εκτός Ελλάδας από 01.01.2020 και εφεξής, κάτι που ισοδυναμούσε με ηθελημένη (εκούσια) μη τροποποίηση, μέχρι τις 23.2.2021 και πάντως μέχρι τη 01.01.2020, της αρχικής δικής του δήλωσης ότι είναι κάτοικος Ελλάδας και συνεπώς και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την έννοια ότι **εξαρχής ήταν και εξακολούθησε μέχρι και τις 31.12.2019** να είναι υποκείμενος σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Β) Και ναι μεν είχε δικαίωμα να ζητήσει με ειδική αίτησή του την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας στο μητρώο της φορολογικής διοίκησης, **πλην όμως** το αίτημα αυτό υπέκειτο, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. .... /2020, .... /2021, .... /2022 και .... /2022 αποφάσεις (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ομόφωνα, πάγια νομολογία), στον αυστηρό **περιορισμό** ότι δεν μπορούσε να αφορά σε έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής του αιτήματος, ακόμη και αν από τα προσκομισθέντα ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης δικαιολογητικά και στοιχεία αποδεικνυόταν η, κατά το χρόνο αυτό, συνδρομή των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών -κάτι το οποίο εν προκειμένω σημαίνει ότι και στην περίπτωση που ο προσφεύγων προσκόμιζε ενώπιον της ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης έγγραφα, από τα οποία θα αποδεικνυόταν ότι για το 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, είχε πάντως δικαίωμα να ζητήσει τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας στο φορολογικό μητρώο για το έτος αυτό με αίτηση που θα υπέβαλε το αργότερο μέχρι τις 31.12.2017.

Γ) Ως προς τις ενέργειες του προσφεύγοντος για αλλαγή φορολογικής κατοικίας στο φορολογικό μητρώο για το υπό κρίση φορολογικό έτος διαπιστώνεται ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα, κατά τα ανωτέρω, σχετική αίτηση μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας στο φορολογικό μητρώο, η οποία να έχει απορριφθεί λόγω έλλειψης των προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ δικαιολογητικών, και στη συνέχεια εκπρόθεσμα δεύτερο σχετικό αίτημα, περίπτωση στην οποία θα εφαρμοζόταν, σύμφωνα με την παρ. 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η διαδικασία εξέτασης αιτημάτων μεταβολής φορολογικής κατοικίας που αναφέρεται στην παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (και άρα όχι η παρ.

Γ της εγκυκλίου αυτής, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται ο προσφεύγων), αλλά με την υποχρέωση του προσφεύγοντος να προσκομίσει τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Δ) Εν προκειμένω, ως προς το υπό κρίση αίτημα του προσφεύγοντος να φορολογηθεί ως κάτοικος αλλοδαπής (το οποίο συνάπτεται άμεσα με την φορολογική του υποχρέωση του φορολογικού έτους 2016), που υποβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων, στρεφόμενος κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δεν προσκομίζει δικαιολογητικά, από τα οποία να διαπιστώνεται ότι όντως ήταν φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας. Συγκεκριμένα, προσκομίσθηκε μόνο α) πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων της Βουλγαρίας και β) σύμβαση εργασίας, η οποία καταρτίσθηκε μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας ..... με έδρα στη ....., και σ' αυτήν αναφέρεται ότι ο προσφεύγων «απασχολείται ως Περιφερειακός Γενικός Διευθυντής και θα ασκεί τα καθήκοντά του σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές, όπου δραστηριοποιείται ο Όμιλος ....., όπως στη ..... και την Ανατολική Ευρώπη (Βουλγαρία, Ρουμανία, Ελλάδα, Βαλκανικές χώρες, Μολδαβία, Ουκρανία, Τουρκία, Ιράκ και Γεωργία) και, δεδομένης της φύσης των καθηκόντων του, ο υπάλληλος συμφωνεί ρητά ότι η γεωγραφική κινητικότητα σε όλες τις χώρες, όπου είναι παρών ο Όμιλος ....., αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο αυτής της σύμβασης», χωρίς να προκύπτει από άλλα στοιχεία, όπως σαφώς απαιτείται από την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η εγκατάστασή του και η μεταφορά των ζωτικών του συμφερόντων (ήτοι των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών δεσμών του) στη Βουλγαρία, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται.

Δεδομένων όλων των ανωτέρω το υπό κρίση αίτημα του προσφεύγοντος να φορολογηθεί ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής για το φορολογικό έτος 2016 απορρίπτεται και ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

### **Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 ν. 2255/1994 («Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Βουλγαρίας», ΣΑΔΦ-Βουλγαρία), όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «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. 3. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού

έτους 2016): «Αμοιβές διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του σαν μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας ή οποιουδήποτε άλλου νομικού προσώπου που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται στο άλλο αυτό Κράτος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 3 της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής: α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα [...], 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. [...]. β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει [...] το τμήμα του φόρου εισοδήματος [...], όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί [...] στο εισόδημα [...] που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος. γ) [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις όπου, σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, οποιοσδήποτε φόρος, επί του οποίου εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση, καταργηθεί ή μειωθεί, τότε για τον υπολογισμό στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος της έκπτωσης του φόρου, όπως αναφέρεται στις προηγούμενες παραγράφους, τέτοιος φόρος θα θεωρείται ότι έχει καταβληθεί.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. γ της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «Για τους σκοπούς αυτής της Σύμβασης, εκτός αν ορίζει διαφορετικά το κείμενο: α) [...]. γ) Ο όρος «πρόσωπο» περιλαμβάνει ένα φυσικό πρόσωπο, ένα νομικό πρόσωπο, μια εταιρεία και οποιαδήποτε άλλη ομάδα προσώπων. δ) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 2 της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «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 κατάστασή 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. 3. [...].»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν.δ. 4386/1964 («Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γαλλίας», ΣΑΔΦ-Γαλλία), όπως

ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφ' όσον η απασχόλησις δεν γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκήται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, αι ούτω κτώμενοι αμοιβαί φορολογούνται εντός του ετέρου τούτου Κράτους. 2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1 αι αποζημιώσεις αι κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους εάν: α) ο λαμβάνων διαμένει εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτονται εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως αίτινες διατηρούνται υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει. 3. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «1. Τα ποσοστά, αμοιβαί, παραστάσεως και άλλαι παρόμοιοι αμοιβαί, τας οποίας κάτοικος του ενός των Συμβαλλομένων Κρατών λαμβάνει υπό την ιδιότητα του ως μέλους του διοικητικού ή εποπτικού συμβουλίου εταιρίας κατοίκου του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, φορολογούνται εις το έτερον τούτο Κράτος. 2. Αι αμοιβαί, τας οποίας λαμβάνουν τα αναφερόμενα εις την παράγραφον 1 πρόσωπα υπό άλλην τινά ιδιότητα, υπόκεινται αναλόγως του είδους των εις τας διατάξεις του άρθρου 13 ή του άρθρου 16.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθή διά του ακολούθου τρόπου. Α' . Όσον αφορά την Γαλλίαν: [...]. Β' . Όσον αφορά την **Ελλάδα**: Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσης συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζουσα τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι **κάτοικοι** του εδάφους της, **δύνανται να συμπεριλάβη** εις τους φόρους τούτους απάσας τας κατηγορίας των υποκειμένων εις φορολογίαν εισοδημάτων δυνάμει της Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας, **ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν υφίσταται**. Εν τούτοις, η Ελλάς **θα εκπέση** εκ των ούτως υπολογισθέντων φόρων το ποσόν του γαλλικού φόρου ο οποίος πλήττει τα προκύπτοντα εν Γαλλία εισοδήματα και τα οποία υπόκεινται εις την φορολογίαν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, της εκπτώσεως αυτής περιοριζομένης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περιών ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «Διά την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως: 1. [...]. 3. α) «**Κάτοικος** ενός Συμβαλλομένου Κράτους» υποδηλοί παν πρόσωπον το οποίον δυνάμει της νομοθεσίας του ρηθέντος Κράτους, υπόκειται εις τον φόρον του Κράτους τούτου, λόγω της **κατοικίας**, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεώς του ή παντός ετέρου αναλόγου κριτηρίου. β) [...].»

**Επειδή**, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει επικουρικώς α) ότι το φορολογητέο εισόδημά του για το φορολογικό έτος 2016

προήλθε αποκλειστικά από εργασία του στο εξωτερικό (Βουλγαρία), όπου και φορολογήθηκε, ότι κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα ήταν φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας, όπου εργαζόταν και διατηρούσε τη μόνιμη κατοικία του, ότι καθ' όλα τα έτη εργασίας και διαμονής του στο εξωτερικό ουδέν εισόδημα εισέπραξε από πηγές Ελλάδας, ότι το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του και σε κάθε περίπτωση ο τόπος της συνήθους διαμονής του κατά τα έτη 2014-2017 ήταν η Βουλγαρία και ότι συνεπώς το φορολογητέο εισόδημά του δε θα έπρεπε να φορολογηθεί στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 15 παρ. 1 και 2 της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία, και β) ότι σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν η ελληνική φορολογική αρχή θεωρεί ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, διότι δεν είχε προβεί στην τυπική μεταφορά της κατοικίας του στην αλλοδαπή κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, το φορολογητέο εισόδημά του φορολογούνταν και πάλι στη Βουλγαρία, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία, δοθέντος ότι η εργασία, από την οποία αυτό προήλθε, ασκήθηκε αποκλειστικά στη Βουλγαρία, ενώ εξάλλου η Ελλάδα δεν μπορεί να φορολογήσει το εν λόγω εισόδημα ούτε κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, δοθέντος ότι διέμεινε στη Βουλγαρία για χρονικό διάστημα που υπερέβαινε κατά πολύ το όριο των 183 ημερών ανά έτος.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, δεδομένου ότι:

-το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ενώ κατά τα προεκτεθέντα, από την πλευρά του δεν επιβεβαιώνεται ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας, και

-το υπό κρίση εισόδημα βάσει του περιεχομένου της προσκομισθείσας σύμβασης δεν αποδεικνύεται ότι προήλθε από αποκλειστική άσκηση των καθηκόντων του στη Βουλγαρία και επίσης σημειώνεται ότι καταβλήθηκε από τη Γαλλία (η σχετική πληροφόρηση ως προς το υπό κρίση εισόδημα προήλθε από τις γαλλικές φορολογικές αρχές),

από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της ΣΑΔΦ-Βουλγαρία (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)) προκύπτει σαφώς ότι οι αποδοχές που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας στο πλαίσιο εξαρτημένης εργασίας, την οποία έστω ότι παρέχει («ασκεί») στη Βουλγαρία, φορολογούνται καταρχήν στην Ελλάδα, επιτρέπεται δε από τη ΣΑΔΦ-Βουλγαρία να φορολογηθούν και στη Βουλγαρία και ο τυχόν καταβληθείς ή παρακρατηθείς βουλγαρικός φόρος θα πιστώνεται («θα εκπίπτει») έναντι του αναλογούντος ελληνικού φόρου επί του εν λόγω εισοδήματος (αποδοχών/μισθών) -ανάλογη είναι δε, επί της ουσίας (με τη διαφορά μόνο ότι εφαρμοστέα θα ήταν η ΣΑΔΦ-Γαλλία), η αντιμετώπιση και σε περίπτωση που τα ποσά που εισέπραττε ο προσφεύγων συνιστούσαν αμοιβές μέλους διοικητικού ή εποπτικού συμβουλίου εταιρείας κατοίκου Γαλλίας, όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της ΣΑΔΦ-Γαλλία (και κυρίως εκείνες του άρθρου 15 αυτής). Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 21.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ ...../24.11.2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../25.11.2022.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

**ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2016 συνολικού ποσού 27.825,73 €.**

**Φορολογικό έτος 2016:**

**ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2016 συνολικού ποσού 27.825,73 €.**

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ ...../24.11.2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../25.11.2022.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3  
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

**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.