



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 25-05-2023

Αριθμός απόφασης: 1054

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά α)της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και β)της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθμό πρωτ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/06-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του με αριθμό πρωτ...../06-03-2023 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων

των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 12.672,32€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 6.336,16€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.313,17€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 25.321,65€.

Με την με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 13.401,22€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 6.700,61€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.222,53€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 25.324,36€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 19-12-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό/18-08-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, με την υπ' αριθμ. πρωτ./23-02-2017 αίτησή του προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων, ζήτησε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στις ΗΠΑ για το έτος 2016. Η ως άνω αίτηση δεν έγινε αποδεκτή και ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../06-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 15/02-01-2018 απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ακολουθώντας, με το με αριθμό πρωτ...../03-05-2018 έγγραφο της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, κλήθηκε ο προσφεύγων να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, προκειμένου να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Στη συνέχεια, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο προαναφερθέν έγγραφο, εκδόθηκε η με αριθμό/29-10-2018 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και απεστάλη από τον έλεγχο στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ το με αριθμό πρωτ...../05-11-2018 έγγραφο, προκειμένου να λάβει γνώση από την αρμόδια φορολογική αρχή των ΗΠΑ, των δηλωθέντων εισοδημάτων και φόρων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα εισοδήματα του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή, εξέδωσε τις προσαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1)Μη νόμιμη, ελλιπής, εσφαλμένη, άλλως πεπλανημένη περί τα πράγματα αιτιολόγηση της επικείμενης φορολόγησής του, ενόψει προεχόντως της αποφυγής ρητής στάθμισης και συγκεκριμένης απόρριψης των στοιχείων που σαφώς τεκμηριώνουν ότι είναι μόνιμος κάτοικος ΗΠΑ. Εσφαλμένη θεώρηση περί φορολόγησης παγκοσμίου εισοδήματός του στην Ελλάδα, ενόψει της αδιαμφισβήτητης οργάνωσης των βιοτικών και επαγγελματικών του σχέσεων στην αλλοδαπή.

2)Επικουρικά, εσφαλμένη ερμηνεία της Σ.Α.Δ.Φ. -Απαλλαγή φορολόγησης του εισοδήματός του ενόψει του άρθρου XI της Σύμβασης-Μη προσδιορισμός του δικού του εισοδήματος ενόψει της αναγκαιότητας κατά το φορολογικό καθεστώς των ΗΠΑ, υποβολής κοινών φορολογικών δηλώσεων με τη σύζυγό του.

3)Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του έτους 2016 ενόψει της μη σύννομης κοινοποίησης των οικείων καταλογιστικών πράξεων στην προβλεπόμενη εκ του νόμου πενταετία. Η κοινοποίηση των προσαλλόμενων πράξεων έλαβε χώρα με τον τρίτο επικουρικό-εξαιρετικό τρόπο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: "Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες

από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού ..."

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.

5. Τέλος επισημαίνεται ότι τα αιτήματα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εξετάζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις [ΠΟΛ.1142/31.5.2012](#), [ΠΟΛ.1177/14.7.2014](#) και [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) Εγκυκλίους και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Συνιστάται δε οι αρμόδιες υπηρεσίες να αποφαίνονται ρητά επί των συγκεκριμένων αιτημάτων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν έγκαιρα εάν θα πρέπει να προσφύγουν ή όχι στο ακυρωτικό δικαστήριο.».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι "1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος."

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " 1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

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

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, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1260/19-12-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας:

«1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος / τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική / δημόσια / άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης / φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, ...

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.).

Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1) / β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1) / β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1177/14-07-2014, αναφορικά με τη μεταβολή κατοικίας ή διαμονής, ορίζεται ότι:

«**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,
- 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....

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 Χάνης (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....».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15-12-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ορίζεται ότι:

«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. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω

έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε.

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, με την απόφαση ΣΤΕ 1445/2016 κρίθηκαν τα ακόλουθα: «... Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διαμονή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων, . Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού

προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του ... Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ 1948/1956, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3973/2005, ΣΤΕ 1113/2008, ΣΤΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων..... Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης 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, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1107/05-04-1999 με θέμα «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ (Ν.Δ. 2548/1953, ΦΕΚ 231/27.8.1953, τ.Α')», ορίζεται ότι «Ι. Σε συνέχεια του υπ' αριθ. 1080620/664/008Α(δισ)/ΠΟΛ.1187/5.7.1995 εγγράφου μας, σχετικά με την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες, σας γνωρίζουμε ότι, στην περίπτωση κατά την οποία Νομικά ή Φυσικά Πρόσωπα από τις ΗΠΑ επικαλούνται διατάξεις της Σύμβασης που αναφέρεται στο θέμα, είναι απαραίτητο να προσκομίζονται τα παρακάτω παραστατικά:

1. Τα Νομικά Πρόσωπα των ΗΠΑ θα υποβάλουν:

α) "Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ" (στην ελληνική και αγγλική γλώσσα) συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από τα εν λόγω Νομικά Πρόσωπα (επισυνάπτεται).

β) Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας (έντυπο 6166), το οποίο θα έχει εκδοθεί από την αρμόδια Φορολογική Αρχή των ΗΠΑ:

DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE PHILADELPHIA, PA 19255 με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το Νομικό Πρόσωπο των ΗΠΑ, δικαιούχος του σχετικού εισοδήματος:

".....is a U.S. corporation for the purposes of the Greece - USA Double Taxation Convention" (σχέδιο επισυνάπτεται).

(Μετάφραση): ".....είναι εταιρία των ΗΠΑ για τους σκοπούς της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ".

2. Τα Φυσικά Πρόσωπα θα υποβάλουν:

α) Την "ΑΙΤΗΣΗ" που αναφέρεται στην περ. 1α' πιο πάνω, συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη.

β) Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας (έντυπο 6166), το οποίο και θα έχει εκδοθεί από την ίδια ως άνω Φορολογική Αρχή των ΗΠΑ, με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το Φυσικό Πρόσωπο, δικαιούχος του σχετικού εισοδήματος ".....is a resident of the USA for the purposes of the Greece - USA Double Taxation Convention".

(Μετάφραση): ".....είναι κάτοικος των ΗΠΑ για τους σκοπούς της μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος".

II.

Επί των ανωτέρω, κρίνεται απαραίτητο να επισημάνουμε τα εξής:

α) Το έντυπο της "ΑΙΤΗΣΗΣ" εφαρμογής των Συμβάσεων αποτελείται από δύο αντίτυπα, τα οποία μπορείτε να αναπαράγετε. Το ένα αντίτυπο υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ και το άλλο θα παραμένει στην αλλοδαπή Φορολογική Αρχή.

β) Στα ως άνω έντυπα δεν είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας.

Αυτό θα υποβάλλεται σε χωριστό έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών των ΗΠΑ (Form 6166), το οποίο πρέπει να φέρει το έμβλημα των ΗΠΑ σε υδατογράφημα.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από το έτος 1976 ζει και εργάζεται στις ΗΠΑ και είναι μόνιμος κάτοικος του, όπου και φορολογείται για τα εισοδήματά του. Μέχρι το έτος 1988 εργάστηκε ως ερευνητής στο πανεπιστήμιο του Νέου Μεξικού (UNM). Το 1991 έγινε υπήκοος ΗΠΑ. Είναι ενεργό άτομο της εκεί κοινωνίας, τα παιδιά του γεννήθηκαν στις ΗΠΑ το Μάρτιο του 2001, έχουν αμερικανική υπηκοότητα και ήταν μαθητές σε σχολεία της κομητείας και τώρα φοιτούν σε πανεπιστήμια στην Καλιφόρνια και στο Κάνσας. Η σύζυγός του επίσης έχει γεννηθεί στις ΗΠΑ. Ήταν για 25 χρόνια κυβερνήτης της Ένωσης ΗΠΑ και τέσσερα χρόνια γραμματέας αυτής, μιας περιοχής που

ονομάζεται Η Ένωση έχει έδρα την Νέα Υόρκη και παραρτήματα σε όλη την Αμερική. Για 29 χρόνια ήταν προπονητής ποδοσφαίρου στην κομητεία και διαιτητής USSF και επί σειρά ετών τα διπλώματα οδήγησής του και οι άδειες κυκλοφορίας του οχήματός του έχουν εκδοθεί από το Κολοράντο. Από διάφορες κάρτες που προσκομίζει προκύπτει πως είναι μέλος σε οργανώσεις που αφορούν την υγεία, την οικονομική και κοινωνική ζωή, ενώ προσκομίζει έγγραφο που αποδεικνύει την πορεία της κοινωνικής του ασφάλισης, καθώς και έγγραφο της εφορίας που αφορά την επιστροφή φόρου για το έτος 2002, από το οποίο προκύπτει η διεύθυνσή του στις ΗΠΑ, ήδη από εικοσαετίας και πάνω. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

- 1) Το από 09-06-1982 «Πιστοποιητικό Εκπαίδευσης Τεχνικών Επισκευών», νομίμως μεταφρασμένο.
- 2) Βραβείο εκτίμησης προς τον προσφεύγοντα, για την αναγνώριση, με ευγνωμοσύνη, των αφοσιωμένων υπηρεσιών του για την ανάπτυξη και εξέλιξη της Αμερικανικής Εταιρίας Μηχανικών Θέρμανσης, Ψύξης και Κλιματιστικών Μονάδων, νομίμως μεταφρασμένο.
- 3) Πιστοποιητικό παρακολούθησης του από 28-30 Μαρτίου 2000 Συνέδριο Προγραμματισμένης Συντήρησης της Qualirt Network του έτους 2000, νομίμως μεταφρασμένο.
- 4) Φωτοαντίγραφο ταυτότητας προσωπικού πανεπιστημιακών εγκαταστάσεων με ισχύ έως 8/88.
- 5) Φωτοαντίγραφα των διαβατηρίων των τέκνων του προσφεύγοντα, με ημερομηνία έκδοσης 24-06-2009 και ημερομηνία λήξης 23-06-2014, νομίμως μεταφρασμένα.
- 5) Φωτοαντίγραφο του διαβατηρίου της συζύγου του προσφεύγοντα, με ημερομηνία έκδοσης 22-06-2009 και ημερομηνία λήξης την 21-06-2019, νομίμως μεταφρασμένο.
- 6) Διάφορα έγγραφα της Ένωσης Βραχωδών Ορέων, τα οποία υπογράφει ο προσφεύγων και έχουν εκδοθεί τα έτη 1989, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004, 2007, 2012, 2013, 2014 και 2015.
- 7) Διάφορα έγγραφα και φωτογραφίες από την ποδοσφαιρική ομοσπονδία των ΗΠΑ, της οποίας ήταν προπονητής και διαιτητής USSF.
- 8) Φωτοαντίγραφο της Άδειας οδήγησης της Πολιτείας του Κολοράντο, του προσφεύγοντα με ημερομηνία έκδοσης την 12-08-2011 και ημερομηνία λήξης την 31-08-2016, νομίμως μεταφρασμένη.
- 9) Φωτοαντίγραφα των αδειών κυκλοφορίας δυο οχημάτων, των οποίων κάτοχος είναι ο προσφεύγων.
- 10) Οικογενειακή κάρτα του Ζωολογικού Κήπου του Ντένβερ, της οποίας μέλος είναι ο προσφεύγων, νομίμως μεταφρασμένη.
- 11) Εκτύπωση Βεβαίωσης Κοινωνικής Ασφάλισης, με ημερομηνία 20-01-2023, νομίμως μεταφρασμένη.
- 12) Δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2002, του προσφεύγοντα, νομίμως μεταφρασμένη.
- 13) Εκκαθαριστικό σημείωμα αποδοχών και εσόδων (W-2) για τα έτη 2016 και 2017.
- 14) Φωτοαντίγραφο του διαβατηρίου του προσφεύγοντα, με ημερομηνία έκδοσης 27-03-2007 και ημερομηνία λήξης την 26-03-2017, νομίμως μεταφρασμένο.
- 15) Απόδειξη είσπραξης της Ελληνικής Ορθόδοξης Κοινότητας του Ντένβερ, Κολοράντο για δωρεά που έλαβε από τον προσφεύγοντα, νομίμως μεταφρασμένη.
- 16) Το με ημερομηνία 21-03-2023 έγγραφο της Ένωσης Ηνωμένων Πολιτειών.
- 17) Φωτοαντίγραφο της κάρτας «Trusted», του προσφεύγοντα, νομίμως μεταφρασμένη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις προαναφερθείσες διατάξεις και ειδικότερα δεν προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, στοιχεία για την απασχόλησή του, για την ύπαρξη μισθωμένης ή ιδιόκτητης κατοικίας κλπ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 2548/1953 (ΦΕΚ 231/27-08-1953 τεύχος Α'), με τον οποίο κυρώθηκε η Φορολογική Σύμβαση μεταξύ της Ελλάδας και Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου, ορίζεται ότι

«*Άρθρον Χ*

1) *Ο κατοίκων εν Ελλάδι θα απαλλάσσεται του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών επί αποζημιώσεως (αμοιβής) δι'εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένης της εξασκήσεως ελευθερίων και καλλιτεχνικών επαγγελμάτων) εάν ευρίσκηται προσωρινώς εν ταις Ηνωμέναις πολιτείαις διά χρονικόν διάστημα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το φορολογητέον έτος και εφ'όσον συντρέχει είς των ακολούθων όρων:*

α) *Η αποζημίωσίς του λαμβάνεται δι'εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας παρασχεθείσας υπ' αυτού ως υπαλλήλου, ή δυνάμει συμβολαίου με κάτοικον ή εταιρείαν ή άλλην οργάνωσιν εν Ελλάδι ή*

β) η ληφθείσα υπ' αυτού αποζημίωσις δι εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας δεν υπερβαίνει τας 10.000 δολάρια.

2) Αι διατάξεις της παραγράφου

(1) του παρόντος άρθρου, θα εφαρμόζονται με τας αναγκαίας αλλαγάς (mutatis mutandis) επί κατοίκων των Ηνωμένων Πολιτειών εν σχέσει με αποζημίωσιν δια την τοιαύτην εργασίαν ή προσωπικάς υπηρεσίας παρασχεθείσας εν Ελλάδι.

3) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχωσιν εφαρμογήν επί του εν τω άρθρω XI αναφερομένου εισοδήματος.

Άρθρον XI

Ημερομίσθια, μισθοί και παρεμφερείς αποζημιώσεις ως και συντάξεις καταβαλλόμεναι υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό των υποδιαιρέσεων των εις άτομόν τι δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας εις το Κράτος τούτο ή τας υποδιαιρέσεις του, θα απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. .

Άρθρον XIV

1) Παρά πάσαν τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.

Άρθρον XVI

1) Αι διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως δεν δύναται να ερμηνευθώσιν ως περιορίζουσαι καθ' οιονδήποτε τρόπον οιαδήποτε απαλλαγήν, μείωσιν, έκπτωσιν ή άλλην παραχώρησιν επιτρεπομένην υπό των νόμων ενός των συμβαλλομένων Κρατών κατά τον καθορισμόν των φόρων των επιβαλλομένων υπό του Κράτους τούτου.

2) Εις ας περιπτώσεις ήθελε προκύψει δυσχέρεια ή αμφιβολία ως προς την ερμηνείαν ή την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως, αι αρμόδια αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αναλάβουν να διακανονίσουν το ζήτημα δια κοινής συμφωνίας.

3) Οι πολίται ή υπήκοοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υπόκεινται, καθ' ον χρόνον διαμένουν εν τη ετέρα Συμβαλλόμενη Χώρα εις άλλους ή βαρύτερους φόρους από τους επιβαλλόμενους εις τους πολίτας ή υπηκόους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους τους κατοικούντας εν τω εδάφει του. Ο όρος "πολίτης" ή "υπήκοος", ως χρησιμοποιείται εν τω παρόντι άρθρω περιλαμβάνει πάντα τα νομικά πρόσωπα, εταιρείας προσώπων και συνεταιρισμούς (Associations) συνεστημένους ή λειτουργούντας κατά τους ισχύοντας νόμους των αντιστοίχων Συμβαλλομένων Κρατών. Εν τω παρόντι άρθρω δια του όρου "φόρος" νοούνται οι πάσης φύσεως και είδους φόροι είτε ούτοι τυγχάνουν εθνικοί, ομοσπονδιακοί, πολιτειακοί, επαρχιακοί ή δημοτικοί.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται το άρθρο XI της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ και ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο, τα εισοδήματά του από τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής τυγχάνουν απαλλαγής από τη φορολογία στην Ελλάδα, και έχουν ήδη φορολογηθεί στις ΗΠΑ.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία σχετικά με το φορέα απασχόλησής του προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα εισοδήματά του προέρχονται από αμοιβές που του καταβάλλονται από το Αμερικανικό Κράτος, όπως ορίζει το επικαλούμενο άρθρο.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εισόδημά του από τις ΗΠΑ προσδιορίστηκε λανθασμένα, καθώς στα έντυπα W2, που προσκόμισε, περιλαμβάνονται εισοδήματα τόσο δικά του όσο και της συζύγου του, δεδομένης της υποχρέωσης υποβολής κοινής φορολογικής δήλωσης.

Ωστόσο, το ύψος των εισοδημάτων του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, βάσει του με αριθμό πρωτ. ΔΟΣ Γ 133181 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/06-06-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ, κατόπιν επικοινωνίας που είχε και των εγγράφων που έλαβε από τις φορολογικές αρχές (IRS) των ΗΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν 4987/2022 « 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [4727/2020](#) (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. [...].»

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν 4174/2013, ο οποίος κωδικοποιήθηκε με το Ν 4987/2022, και ειδικότερα στο άρθρο 5 ορίζεται ότι «Με το άρθρο 5 σκοπείται κατ'αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν.4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο- βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015». Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1188/2011 με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β'2756/11-10-2012), ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ.

Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (αρθ.49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του αρθ.22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.».

Περαιτέρω, επισημαίνουμε ότι, κατά πάγια νομολογία¹, η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 6 Ν. 3943/2011 και η κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα ΠΟΛ 1188/2011, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ1043/2018, σύμφωνα με τις οποίες οι καταλογιστικές φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου πράξεις των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών άνω του 1.000.000 ευρώ πρέπει να επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση αυτού (άρθρο 5)².

¹ ΔΕφΘεσ 744/2018, 2017/2018, 1080/2018, ΔΕφΤριπ 369/2018.

² Αυτό, άλλωστε συνάγεται και από την ΠΟΛ 1249/2014 (παρ. Δ 15), η οποία αναφέρει ότι η ΠΟΛ 1188/2011 εξακολουθεί να τελεί σε ισχύ και υπό τον ΚΦΔ.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισαγωγή με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ της ηλεκτρονικής αποστολής και της συστημένης ταχυδρομικής επιστολής ως κύριων τρόπων επίδοσης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση δεν αποκλείει την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλο της Φορολογικής Αρχής.

Οι δε δικαστικές αποφάσεις που επικαλείται ο προσφεύγων (ΔΕφαΘ 3205/2022, 2922/2022, 640/2021) αποτελούν μια εξαιρετική θέση της νομολογίας που αποκλίνει από την πάγια θέση της, σύμφωνα με την οποία, οι αναφερόμενοι στο άρθρο 5 του ΚΦΔ τρόποι κοινοποίησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν εναλλακτικώς από τη Φορολογική Διοίκηση, χωρίς να τίθεται ζήτημα ιεράρχησής τους. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' εδ. α' του ΚΦΔ, από τη στιγμή που δεν προβλέπει ποινή απαραδέκτου σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η σειρά αναγραφής των προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης, αποτελεί μια ατελή διάταξη που επουδενί δύναται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της κοινοποίησης ως παράνομης και στην περαιτέρω αδρανοποίηση των συνεπειών που αυτή επιφέρει, μία από τις οποίες αποτελεί η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα (πρβλ. ΔΠρΠατρ 151/2021, η οποία πραγματεύεται με το ίδιο σκεπτικό το ζήτημα της έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μετά την παρέλευση ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κατ' άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΔ). Σημειωτέον ότι η υποχρέωση καταγραφής των λόγων για τους οποίους η κοινοποίηση με έναν από τους δύο κύριους τρόπους που προδιαγράφονται στο άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ είναι αδύνατη στη δεδομένη περίπτωση δεν μνημονεύεται ούτε στη διάταξη του εν λόγω άρθρου ούτε στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας στις οποίες ρητώς τούτο παραπέμπει.

Τέλος, επισημαίνουμε ότι από τη στιγμή που η αιτιολογία της πράξης δύναται να προκύπτει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 2 ΚΔΔιαδ³, από τα στοιχεία του φακέλου και δεν επιβάλλεται από κάποια διάταξη η αναγραφή της στο ίδιο το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, συνεπακόλουθα και η αιτιολογία της επιλογής του τρόπου κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου δια των διατάξεων του ΚΔΔ δύναται να προκύπτει ομοίως από τα στοιχεία του φακέλου.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες πράξεις προσδιορισμού φόρου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα δια του αρμοδίου υπαλλήλου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δίχως να αναγράφονται επί της έκθεσης επίδοσης οι λόγοι που καθιστούσαν αδύνατη την κοινοποίησή τους με κάποιον από τους δύο βασικούς τρόπους επίδοσης πράξεων σε φυσικά πρόσωπα, ήτοι ηλεκτρονικώς ή με συστημένη ταχυδρομική επιστολή. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο λόγος που επιλέχθηκε η κοινοποίηση δια των διατάξεων του ΚΔΔ έναντι των υπολοίπων τρόπων κοινοποίησης που μνημονεύονται στο άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ δεν είναι άλλος από τα στενά χρονικά περιθώρια που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Αρχή να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα τις επίμαχες πράξεις (φορολογικού έτους 2016 και 2017), καθώς αυτές εκδόθηκαν στις 19-12-2022 και συνεπώς έπρεπε να κοινοποιηθούν έως τις 31-12-2022.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι η επίδοση των επίμαχων πράξεων προσδιορισμού φόρου τυγχάνει καθόλα νόμιμη.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η περίπτωση η της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 4987/2022, τέθηκε ως επικουρικός-εξαιρετικός τρόπος επίδοσης προς το σκοπό της εξοικονόμησης ανθρώπινων και οικονομικών πόρων και τον εκσυγχρονισμό της λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης, χωρίς ωστόσο, εφόσον η τελευταία κρίνει αναγκαία την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλό της να καθίσταται εξ αυτού του λόγου και μόνο μη νόμιμη και κατ'επέκταση άκυρη η κοινοποίηση των εκάστοτε πράξεων.

Επειδή, με την παραλαβή των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου από τον προσφεύγοντα, συντελέσθηκε η απαιτούμενη εκ του νόμου κοινοποίησης.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την 13-07-2017 την με αριθμ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την 12-07-2018 την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Συνεπώς η εκ του νόμου προβλεπόμενη πενταετής προθεσμία παραγραφής άρχεται, για το φορολογικό έτος 2016 την 31-12-2017 και ολοκληρώνεται την 31-12-2022 και για το φορολογικό έτος 2017 άρχεται την 31-12-2018 και ολοκληρώνεται την 31-12-2023 .

³ Βλ. και ΔΕφΘεσ 2662/2018, ΔΕφαΘ 4777/2018.

Επειδή, η κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων συντελέσθηκε την 28-12-2022, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 25/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση

	Βάση Ελέγχου	Βάση Απόφασης
Με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του προϊστάμενου του 1 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	25.321,65	25.321,65
Με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του προϊστάμενου του 1 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	25.324,36	25.324,36

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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