



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: **03/04/2023**

Αριθμός απόφασης: **654**

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

**ΤΜΗΜΑ : ΑΣ' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

**Url :www.aade.gr**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 02-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... κατά α) της υπ' αρ. ειδοποίησης ...../01.11.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016 β) της με αρ. .... /01-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 02-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. ειδοποίησης ..... /01.11.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό 6.683,73€, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 65,96€, κατόπιν οίκοθεν υποβολής από φορολογική αρχή της με αριθ. .... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016 στην οποία συμπεριλήφθηκε στον κωδ. 389 «καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 25.454,47€ για μισθούς που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος από την Βουλγαρία, που δεν είχε δηλώσει και στον κωδικό 651 <<Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19>> το ποσό των 2339,65€ .

- Με την υπ' αρ. .... /01-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΙΛΚΙΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο βάσει του

άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο φορολογικό έτος.

Οι εν λόγω πράξεις απεστάλησαν με μήνυμα στον προσωπικό του λογαριασμό του προσφεύγοντα στο taxisnet με ημερομηνία ανάρτησης στις 04.11.2022 (με αρ. καταχώρισης στο πληροφοριακό σύστημα e-κοινοποίηση .....).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου (άρθρου 4 του ν.4172/2013) και της Διεθνούς Συμβάσεως Ελλάδας/Βουλγαρίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

- Από τον Ιούλιο του έτους 2013 μέχρι και τον Δεκέμβριο του έτους 2020 ήταν φορολογικός κάτοικος της Βουλγαρίας όπου δραστηριοποιείτο επαγγελματικά. Για τα εισοδήματα που απέκτησε στη Βουλγαρία κατά το φορολογικό έτος 2016 παρακρατήθηκε ο αναλογών φόρος στη Βουλγαρία και δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή:

- 1) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του βουλγαρικού βιβλιάριου εργασίας (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),
- 2) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ' αριθ. .... /15.0.2021 σύμβασης εργασίας με την βουλγαρική εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),
- 3) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ' αριθ. ..../2014 απόφασης περάτωσης ποινικής δίωξης της Εισαγγελίας της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας με μάρτυρα τον προσφεύγοντα (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),
- 4) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο παραρτήματος της από 23/01/2019 σύμβασης εργασίας με την βουλγαρική εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),

5) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του από 1.5.2018 παραρτήματος της υπ' αριθ. ....../09.08.2013 σύμβασης εργασίας με την εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),

6) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της από 09.08.2013 σύμβασης εργασίας με την εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),

(7) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο πιστοποιητικού κατοικίας πολίτη της Ε.Ε. (Σόφιας Βουλγαρίας) (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα),

8) αντίγραφο Σημειώματος Εσόδων από τον Εργοδότη (μόνο το μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα κείμενο),

9) Αντίγραφο Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας στην Βουλγαρία για το έτος 2016 μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα με την επισημείωσή της Χάγης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του Κ.Φ.Δ. 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 Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών 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 φορολογούμενου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του.

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

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

Επειδή, με το άρθρο 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....»

Επειδή, με το άρθρο 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 και οικονομικούς δεσμούς του ή..... 2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα....»

Επειδή, με το άρθρο 9 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη

παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση «δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου», η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου [την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο]. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου. Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων: Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά:

εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Απόφασεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

**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 εκπαιδευσης/φροντιστηρίου 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, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη 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)].

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

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 τη ΠΟΛ 1026/2014 ορίζεται ότι: «Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

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

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

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή.

Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα».

**Επειδή** με την Πολ 1173/2017 καθορίζονται τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του ν.4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα και αναμεσά τους είναι και η Βουλγαρία.

**Επειδή** όλως επικουρικώς στην 602/2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας τμήμα Β αναφέρεται ότι «προκειμένου, εξάλλου, να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει, κατά την έννοια της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, κατοικία στην Ελλάδα, πολλώ δε μάλλον εάν μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό κατοικία, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμά όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως, ιδίως, την ύπαρξη στέγης, τη φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), τον τρόπο άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, τον τρόπο των περιουσιακών συμφερόντων, τον τρόπο των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και τον τρόπο ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα,

φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1446/2016 επταμ., 2105/2018, 1212/2019). Στην περίπτωση, εντούτοις, μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος, πέραν των δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 εκδοθείσης κανονιστικής αποφάσεως, μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι, κατά την εκτίμησή του, κρίσιμα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Και στην περίπτωση, όμως, αυτή, της υποβολής αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, η διοίκηση, απορρίπτοντας το εν λόγω αίτημα, έχει υποχρέωση παράθεσης ειδικής αιτιολογίας για τη θεμελίωση της σχετικής κρίσεώς της, η οποία πρέπει να διατυπώνεται κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των πρόσφορων στοιχείων που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του (ΣΤΕ 2105/2018, 1212/2019)».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 23 του ν.2255/1994 (ΦΕΚ 195/Α/18-11-1994) Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους, εισόδημα και κεφάλαιο:**

**άρθρο 15- Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης:**

«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. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου, αμοιβή, που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές,

μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου ή του αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8. 4. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου, μισθοί και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται ή υπηρεσίες που παρέχονται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, δεν φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος εάν η εργασία ασκείται ή οι υπηρεσίες παρέχονται άμεσα: α) στον Εθνικό Οργανισμό Τουρισμού, β) υπό την ιδιότητά του ως αντιπροσώπου του Εθνικού Αερομεταφορέα, υπό τον όρο ότι η ως άνω αμοιβή προκύπτει από πηγές εκτός του άλλου αυτού Κράτους.[...]

#### άρθρο 16-Αμοιβές διευθυντών

«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».

#### άρθρο 23 -Μέθοδοι για την εξάλειψη διπλής Φορολογίας

«1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής: α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Βουλγαρία, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει:

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

β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 1 του ν. 1497/1984 Κύρωση Σύμβασης που καταργεί την υποχρέωση επικύρωσης των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων. (ΦΕΚ Α' 188/27-11-1984) Άρθρο 1. «Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος ενός συμβαλλόμενου Κράτους και πρέπει να προσαχθούν στο έδαφος άλλου συμβαλλόμενου Κράτους. Κατά την έννοια της παρούσας Συμβάσεως, ως δημόσια έγγραφα θεωρούνται:

(α) τα έγγραφα που προέρχονται από αρχή ή δημόσιο υπάλληλο δικαιοδοτικού οργάνου του Κράτους, συμπεριλαμβανομένων και των εγγράφων που προέρχονται από την εισαγγελική αρχή, δικαστικό γραμματέα ή δικαστικό επιμελητή,

(β) τα διοικητικά έγγραφα,

(γ) τα συμβολαιογραφικά έγγραφα,

(δ) οι επίσημες βεβαιώσεις, όπως βεβαιώσεις καταχώρισης, θεωρήσεις για βέβαιη χρονολογία και επικυρώσεις υπογραφής που τίθενται σε ιδιωτικό έγγραφο. ....

**Επειδή** στην συγκεκριμένη περίπτωση προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυποβάλει με την ενδικοφανή προσφυγή

α) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του βουλγαρικού βιβλιάριου εργασίας (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) που φέρει επιβεβαίωση από συμβολαιογράφο του αληθούς περιεχομένου του ιδιωτικού χαρακτήρα, όπως αναφέρεται, εγγράφου. Στην περίπτωση, που επί του αλλοδαπού ιδιωτικού εγγράφου, τεθούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. δ' του άρθρου 1 του ν. 1497/1984, επίσημες βεβαιώσεις, όπως βεβαίωση καταχώρισης, θεώρηση για βέβαιη χρονολογία και επικυρώσεις υπογραφής, οι επίσημες βεβαιώσεις και επικυρώσεις υπογραφής, κατά την έννοια της Σύμβασης της Χάγης, θεωρούνται δημόσια έγγραφα και απαιτείται να έχουν επισημείωση της Χάγης που δεν φέρει το ανωτέρω έγγραφο, ήτοι η γνησιότητα του δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα.

β) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ' αριθ. ....../15.0.2021 σύμβασης εργασίας με την βουλγαρική εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) το οποίο φέρει την επισημείωση της Χάγης και στο οποίο συμφωνείται ότι ο προσφεύγων θα αρχίσει εργασία από 15/02/2021 (ως .....). Ως τόπος κατοικίας του προσφεύγοντος αναφέρεται, η οδός ....., στη Σόφια.

γ) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της υπ' αριθ. ....../2014 απόφασης περάτωσης ποινικής δίωξης της Εισαγγελίας της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας με μάρτυρα τον προσφεύγοντα (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) που φέρει επιβεβαίωση από συμβολαιογράφο του αληθούς περιεχομένου του ιδιωτικού χαρακτήρα, όπως αναφέρεται, εγγράφου. Στην περίπτωση, που επί του αλλοδαπού ιδιωτικού εγγράφου, τεθούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. δ' του άρθρου 1 του ν. 1497/1984, επίσημες βεβαιώσεις, όπως βεβαίωση καταχώρισης, θεώρηση για βέβαιη χρονολογία και επικυρώσεις υπογραφής οι

επίσημες βεβαιώσεις και επικυρώσεις υπογραφής, κατά την έννοια της Σύμβασης της Χάγης, θεωρούνται δημόσια έγγραφα και απαιτείται να έχουν επισημείωση της Χάγης που δεν φέρει το ανωτέρω έγγραφο, ήτοι η γνησιότητα του δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα.

δ) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο παραρτήματος της από 23/01/2019 σύμβασης εργασίας με την βουλγαρική εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) το οποίο φέρει την επισημείωση της της Χάγης και στο οποίο σημειώνεται ότι τροποποιείται η σύμβαση εργασίας ...../09.08.2013 με ισχύ από 01-01-2019 (μεταξύ της εταιρείας και του προσφεύγοντος (ως .....)). Ως τόπος κατοικίας του προσφεύγοντος αναφέρεται ....., Δημοκρατία της Ελλάδας.

ε) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο του από 1.5.2018 παραρτήματος της υπ' αριθ. ....../09.08.2013 σύμβασης εργασίας με την εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) το οποίο φέρει την επισημείωση της της Χάγης και στο οποίο επισημαίνεται ότι τροποποιείται η σύμβαση εργασίας ...../09.08.2013 με ισχύ από 01-05-2018 με τον προσφεύγοντα ως ..... Ως τόπος κατοικίας του προσφεύγοντος αναφέρεται η Δημοκρατία της Ελλάδας.

στ) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο της από 09.08.2013 σύμβασης εργασίας με την εταιρεία «.....» (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) το οποίο φέρει την επισημείωση της της Χάγης και στο οποίο συμφωνείται ότι ο προσφεύγων θα αρχίσει εργασία από 09-08-2013 (ως .....). Ως τόπος κατοικίας του προσφεύγοντος αναφέρεται η οδός .....στη Σόφια.

ζ) Συμβολαιογραφικό αντίτυπο πιστοποιητικού κατοικίας πολίτη της Ε.Ε. (Σόφιας Βουλγαρίας), μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα που φέρει επιβεβαίωση από συμβολαιογράφο του αληθούς περιεχομένου του ιδιωτικού, όπως αναφέρεται, ανωτέρω εγγράφου. Στην περίπτωση, που επί του αλλοδαπού ιδιωτικού εγγράφου, τεθούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. δ' του άρθρου 1 του ν. 1497/1984, επίσημες βεβαιώσεις, όπως βεβαίωση καταχώρισης, θεώρηση για βέβαιη χρονολογία και επικυρώσεις υπογραφής, οι επίσημες βεβαιώσεις και επικυρώσεις υπογραφής, κατά την έννοια της Σύμβασης της Χάγης, θεωρούνται δημόσια έγγραφα και απαιτείται να έχουν επισημείωση της Χάγης που δεν φέρει το ανωτέρω έγγραφο, ήτοι η γνησιότητα του δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα.

η) Αντίγραφο Σημειώματος Εσόδων από τον Εργοδότη (μόνο το μεταφρασμένο κείμενο στην ελληνική γλώσσα) χωρίς δηλαδή να προσκομίζεται το πρωτότυπο ή το αντίγραφο του εντύπου.

θ) Αντίγραφο Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας στην Βουλγαρία για το έτος 2016 μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα με την επισημείωσή της Χάγης.

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

Επειδή, οι αποδοχές που έλαβε ο προσφεύγων στην Ελλάδα κατά το φορ. έτος 2016 σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες- φορείς είναι οι εξής :

A.Φ.Μ. Εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές σε €	Φορολογητέο ποσό σε €	Φόρος που παρακρατήθηκε σε €	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης σε €
.....	.....	Τακτικές αποδοχές	14.673,09	11.769,12	582,12	0,00
.....	.....	Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4174/2013	840,12	840,12	0,00	0,00
.....	.....	Ενιαίο Επίδομα στήριξης τέκνων- ειδικό επίδομα τριτεκνων και πολυτέκνων	159,96	159,96	0,00	0,00

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



**Επειδή**, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα στοιχεία που απέστειλαν οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών, εισέπραξε από τη Βουλγαρία αποδοχές (μισθωτές υπηρεσίες) που αφορούν το φορολογικό έτος 2016 ύψους 25.454,47€ (με φόρο που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε για το εισόδημα αυτό ύψους, 2.339,65€) από τον εργοδότη «.....»

**Επειδή**, από το έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς προκύπτει ότι ο προσφεύγων με βάση τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του ηλεκτρονικού συστήματος taxis είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας μέχρι σήμερα στο .....με διεύθυνση κατοικίας επί της .....και δεν υπέβαλε στη φορολογική αρχή δήλωση μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας για το φορ έτος 2016 ούτε για κάποιο μεταγενέστερο έτος.

**Επειδή** ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα δηλωτικά της κατοικίας του για το φορ έτος 2016 όπως ενδεικτικά μίσθωση κατοικίας, εγγραφή σε δημοτολόγιο και λοιπά στοιχεία όπως ενδεικτικά τήρηση τραπεζικού λογαριασμού στη Βουλγαρία.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή στις 01.11.2022 εξέδωσε την με αρ. ....../2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2016, στην οποία συμπεριλήφθηκαν εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ύψους 25.454,47€€ στον κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης» και στον κωδικό 651 <<Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19>> το ποσό των 2339,65€ και με την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 6.683,73€, και παράλληλα εξέδωσε την υπ' αρ. ....../01.11.2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2016 ύψους 100,00€, λόγω της μη δήλωσης των εν λόγω εισοδημάτων αλλοδαπής.

**Επειδή** τα στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων δεν είναι επαρκή για την τεκμηρίωση της φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή κατά το φορολογικό έτος 2016, επομένως ορθώς φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα, ήτοι και για τους μισθούς που έλαβε κατά το φορ. έτος 2016 από την Βουλγαρία.

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

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../02.12.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα .....του ..... με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση:

α) Η υπ' αρ ειδοποίησης ...../01-11-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φ.Π. του ν.4172/2013, φορολογικού έτους 2016 (υπ' αριθμ ..... δήλωση)

και β) Η με αρ. ..../01.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

### Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

-Η υπ' αρ ειδοποίησης ...../01-11-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φ.Π. του ν.4172/2013, φορολογικού έτους 2016 (υπ' αριθμ .....δήλωση).

Ποσό: 6.683,73€

-Η με αρ. ..../01.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

Ποσό: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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