



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Καλλιθέα, 27/03/2024

Αριθμός απόφασης: 830

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 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,

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ....., οδός ..... αρ....., ..... ΤΚ ....., κατά της με αρ. Πρωτ. ....../23-11-2023 απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΔΟΥ Αθηνών στο με Κωδικό ...../..... αίτημά της για ακύρωση άλλως τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../25-01-2023 Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης από την αρμόδια Υπηρεσία έλαβε χώρα στις 23/11/2023 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πράξη ...../25-01-2023 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα, ως φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, ποσό κύριου φόρου εισοδήματος ύψους 8.898,56 ευρώ, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.062,10 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων και τόκων ποσού 3.926,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.887,16 ευρώ.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ιταλίας, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 35.940,00 ευρώ από την ..... της ..... με ποσό φόρου 9.281,40€ και 1.500,00€. Ακολούθως, στις 25/01/2023 εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ, η υπ' αριθμόν ..... Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό ύψους 35.940,00 ευρώ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» ποσό ύψους 10.781,00 ευρώ.

Στις 31/08/2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ. αριθ. .... αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, προσκομίζοντας όπως ισχυρίζεται: πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας ετών 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, μισθωτήρια κατοικίας από το έτος 2013 μέχρι και το έτος 2020, αναγγελία πρόσληψης, εκκαθαριστικό 2017 στην Ιταλία, εκκαθαριστικό μισθοδοσίας, Ιταλική ταυτότητα, και με την οποία ζητούσε ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης φορολογικής της υποχρέωσης (άρθρο 63B παρ.1&2 του ΚΦΔ) κατ' εφαρμογή της διμερούς σύμβασης αποφυγής διπλής φορολόγησης μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, η οποία ωστόσο απορρίφθηκε με το αιτιολογικό ότι δεν είχε δηλώσει την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η αίτηση ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης και την απαλλαγή από οποιοδήποτε χρηματικό ποσό, φόρου ή προστίμου, λόγω ελλείψεως φορολογικής υποχρέωσης από μέρους της για την καταβολή του εν λόγω φόρου δεδομένου ότι υπήρξε φορολογικός κάτοικος Ιταλίας κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα και έχει πληρώσει τον αναλογούντα φόρο προς τις φορολογικές

αρχές καθώς και την αναστολή καταβολής του 50% του επιβληθέντος αμφισβητούμενου ποσού λόγω επέλευσης ανεπανόρθωτης βλάβης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Κατά το έτος 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος Ιταλίας και σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας τα αποκτηθέντα εισοδήματα φορολογούνται μόνο στο κράτος κτήσεως και δη στην Ιταλία.
- 2) Εσφαλμένος υπολογισμός των εισοδημάτων για τον προσδιορισμό του εκτιμώμενου εισοδήματος καθώς και μη συνυπολογισμός του φόρου που έχει παρακρατηθεί στην Ιταλία υπερκαλύπτοντας τον καταλογισθέντα στην Ιταλία φόρο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 24§3 του ν. 1927/1991 περί αποφυγής διπλής φορολόγησης.

**Επειδή**, με το άρθρο 63 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. 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 τη 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 βασίζεται 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 τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 3§1 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (Α' 167) 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 β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2) Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό....».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. 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 γεγονός 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, ...» 4. Τέλος, εφόσον κατά τα ανωτέρω αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, θα έχουν εφαρμογή, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας. Εάν ο φορολογούμενος

είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ). Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 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/νσης 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....»

**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 διανομή 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**, με το ν. 1927/1991 (ΦΕΚ Α 17/15-02-1991) με τον οποίο Κυρώθηκε η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, ορίζεται ότι:

#### **Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία**

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. **Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές, μέσα σ' αυτό ή κεφάλαιο που βρίσκεται σ' αυτό.**

#### **Άρθρο 15. Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες**

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτήν μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο κράτος. 2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του 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 μέρες κατά το οικείο οικονομικό έτος και 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.

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1234/2018 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, με την ΣΤΕ 2105/2018 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». 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, η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι το κρινόμενο έτος ήταν φορολογική κάτοικος Ιταλίας, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι:**

1. Τα από **09/12/2019 πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας της Υπηρεσίας Εσόδων του Περιφερειακού Γραφείου .....**, της Δ/σης Περιφέρειας ....., για τα φορολογικά έτη **2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019**, φερουσών της επισημείωσης της Χάγης, καθώς και επίσημη μετάφραση από την μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, η οποία πιστοποιεί ότι η προσφεύγουσα εδρεύει στην Ιταλία με την έννοια της σύμβασης προς αποφυγή διπλής φορολόγησης μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 15 της ίδιας Σύμβασης και ότι για τα εν λόγω έτη ήταν φορολογική κάτοικος Ιταλίας.

2. Την από **30/08/2013 βεβαίωση της εργοδότηριας εταιρείας .....** της Ιταλίας, με έδρα την οδό ....., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **εργάζεται ως υπεύθυνη .....**, με σύμβαση αορίστου χρόνου από την 01/09/2013 έως σήμερα και με ακαθάριστες μικτές αποδοχές 29.000,02€, ήτοι 2.071,43€ μηνιαίως για 14 μήνες, με ωράριο πλήρους απασχόλησης 37,75 ωρών εβδομαδιαίως, και με νόμιμη άδεια 20 ημερών ανά έτος.

3. Σύμβαση μίσθωσης ενός ακινήτου-κατοικίας επί της διευθύνσεως ..... όπου εντοπίζεται στο Νέο Κτηματολόγιο Αστικών Κτιρίων ..... μεταξύ της προσφεύγουσας (ως ενοικιάστρια) και της εκμισθώτριας εταιρείας ....., που εδρεύει στο ....., οδ. .... με ημερομηνία **29/8/2013**, χρονικής διάρκειας από **29/08/2013 έως και**

**28/08/2017**,καθώς και επίσημη μετάφραση από την μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών.

4. Σύμβαση μίσθωσης ενός ακινήτου-κατοικίας επί της διεύθυνσεως ..... όπου εντοπίζεται στο Νέο Κτηματολόγιο Αστικών Κτιρίων ..... μεταξύ της προσφεύγουσας (ως ενοικιάστρια) και της εκμισθώτριας εταιρείας ....., που εδρεύει στο ....., οδ....., με ημερομηνία **30/06/2016**, χρονικής διάρκειας από **01/07/2016** έως και **30/06/2020**, καθώς και επίσημη μετάφραση από την μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών.

5. Το έγγραφο δήλωσης εισοδήματος της προσφεύγουσας φορολογικού έτους **2017**, της φορολογικής αρχής της ..... στο οποίο καταγράφεται η περίληψη των κύριων λογιστικών δεδομένων και συγκεκριμένα συνολικό εισόδημα ύψους **35.940,17€**, ακαθάριστος φόρος ύψους **9.977,26€**, συνολικών κρατήσεων **369,86€**, ήτοι καθαρού ποσού φόρου **9.281,40€**.

6. Φωτοτυπία ιταλικής ταυτότητας.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έχοντας προσκομίσει όλα τα προβλεπόμενα στην υπό κρίση περίπτωση δικαιολογητικά της παρ. 2 και της παρ.3 της ΠΟΛ. 1201/2017, προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2017, η μόνιμη κατοικία της και ο βασικός τόπος άσκησης των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων αλλά και των λοιπών προσωπικών και οικονομικών δεσμών της (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), ήταν το ....., καθώς εκεί κατοικούσε μόνιμα, επί ετήσιας βάσεως σε μισθωμένη κατοικία και εργαζόταν στην .....

**Επειδή**, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και την υπ. αριθ. ....../25-01-2023 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, δεν προκύπτουν άλλες πηγές εισοδήματος εκτός του αποκτηθέντος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προελεύσεως (.....), τεκμαίρεται ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, η προσφεύγουσα ήταν φορολογική κάτοικος Ιταλίας και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του ν.4172/2013, της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ιταλίας αρ.15 και της ΠΟΛ. 1201/2017 η προσφεύγουσα, ως φορολογική κάτοικος Ιταλίας, δε φορολογείται στην Ελλάδα για τα υπό κρίση εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους **35.940,00€** που απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2017 στην Ιταλία.

Ως εκ τούτου, πρέπει να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της προσφεύγουσας, ως φορολογικής κατοίκου αλλοδαπής, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **Α.Φ.Μ.** ..... και την ακύρωση της από ...../23-11-2023 αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.



Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.

