



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/03/2024

Αριθμός απόφασης: 909

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604536  
**E-mail** : ded.ath@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 ΚΦΔ,
  - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
  - δ. τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 01/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ΠΑΤΡΩΝ, επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθ. .... /31-10-2023 πράξεως εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. .... /31-10-2023 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2024 ΕΜΠ/30-01-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2024 ΕΜΠ/21-03-2024 2<sup>ο</sup> συμπληρωματικό υπόμνημα.
8. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/12/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... /31-10-2023 (αρ. ειδοπ. ....) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 33 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 8.922,05€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.141,90€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 11.063,95€.

### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η προσφεύουσα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις ύψους 50.878,60€. Ακολούθως, στις 31/10/2023 εκδόθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ και της Α.1178/2021 Απόφασης, η υπ' αριθ. .... (αρ. ειδοπ. .... /2023) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, για την έκδοση της οποίας ελήφθησαν υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

- 002. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 12,517.75 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 003. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 1,921.11 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 004. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 25,557.82 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 005. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 574.10 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 006. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 681.02 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 007. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 8,813.30 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 008. Ποσό σύνταξης: 366.91 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: ....., Διεύθυνση: .....
- 009. Ποσό σύνταξης: 446.60 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: ....., Διεύθυνση: .....
- 010. Ποσό φόρου: 104.28 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: ....., Διεύθυνση: .....
- 011. Ποσό φόρου: 1,426.89 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 012. Ποσό φόρου: 1,685.97 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 013. Ποσό φόρου: 3,904.82 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 014. Ποσό φόρου: 58.82 από: Ηνωμένο Βασίλειο, από: .....
- 015. Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ποσού 1950 που αφορά αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφορίας ..... και 9 μήνες χρήσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι τα τελευταία έτη εργάζεται ως γιατρός σε διάφορα νοσηλευτικά ιδρύματα στο Ηνωμένο Βασίλειο πλην όμως μη γνωρίζοντας τη σχετική υποχρέωση, δεν έχει προβεί σε μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας στο εξωτερικό. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι όλα τα εισοδήματά της έχουν ήδη φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα προσκόμισε:

α) Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2024 ΕΜΠ/30-01-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο ισχυρίζεται περαιτέρω ότι τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου είναι ελλιπή καθώς δεν προκύπτει καν κάποιο στοιχείο για κάθε ένα από τα έγγραφα αυτά (όπως είδος εγγράφου, εκδούσα αρχή, αριθ. πρωτοκόλλου, ημερομηνία έκδοσης κλπ), με συνέπεια να μην δύναται να ελέγξει τα εις βάρος της στοιχεία και να απαντήσει επί σαφών και ορισμένων ισχυρισμών.

β) Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2024 ΕΜΠ/21-03-2024 2<sup>ο</sup> συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε:

- Επιστολή επιβεβαίωσης κατοικίας από την Υπηρεσία Φόρων & Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου.
- Το υπ' αριθ. πρωτ. ....../23-01-2024 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ σε αίτηση – υπόμνημα της προσφεύγουσας για την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα στοιχεία εισοδημάτων που αντλήθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με το Ηνωμένο Βασίλειο.
- Αίτημα προς τη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ προκειμένου να της γνωστοποιηθούν τα έγγραφα βάσει των οποίων προσδιορίστηκαν τα ποσά φορολογητέων εισοδημάτων από το Ηνωμένο Βασίλειο.

Περαιτέρω, με το ως άνω 2<sup>ο</sup> συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την εγκυρότητα των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς, όπως ισχυρίζεται, είναι ελλιπή, αφού δεν προκύπτουν στοιχεία όπως το είδος εγγράφου, η εκδούσα αρχή, ο αριθμός πρωτοκόλλου, η ημερομηνία έκδοσης κλπ., με συνέπεια να μην δύναται να ελέγξει τα εις βάρος της στοιχεία και κυρίως να απαντήσει επί σαφών και ορισμένων ισχυρισμών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, δεν την υποβάλει, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογούμενου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.».

**Επειδή, στις διατάξεις της Α.1178/06-08-2021 «Έκδοση πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τέλους επιτηδεύματος και φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα.», αναφέρεται ότι:**  
**«Άρθρο 1 Προϋποθέσεις έκδοσης πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**  
Για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι, φυσικά πρόσωπα, παρά την υποχρέωσή τους να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013 (εφεξής ΚΦΕ), δεν την υπέβαλαν, εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση προκύπτει:  
α) φορολογητέα ύλη για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης και  
β) ποσό φόρου προς βεβαίωση για τον φορολογούμενο που υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ.

Με την ίδια πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ή του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013) στα φυσικά πρόσωπα, κατά περίπτωση. Με την ίδια πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011, το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013) στα φυσικά πρόσωπα, κατά περίπτωση.

[...]

**Άρθρο 2 Στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος κατά την έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται για εισόδημα που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που λαμβάνονται από:

α) τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα,

β) διαθέσιμα στοιχεία που αφορούν λοιπά εισοδήματα και αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ, τα οποία αποστέλλονται ετησίως δυνάμει της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014 απόφασης ή περιλαμβάνονται στην τελευταία προ του έτους για το οποίο εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος και στην περιουσιακή κατάσταση του εκάστοτε έτους, όπως αυτή προκύπτει από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Περιουσιολογίου της Α.Α.Δ.Ε. ή

γ) ηλεκτρονική βάση δεδομένων, που είναι διαθέσιμη στην Α.Α.Δ.Ε. και δύνανται να αφορούν την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς επίσης και από στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας ή

δ) εν γένει κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 (εφεξής ΚΦΔ), η οποία εξυπηρετεί την ανάγκη διασταύρωσης των δηλούμενων εισοδημάτων, των παρακρατούμενων φόρων ή των δαπανών.

[...]

**Άρθρο 4 Τόκοι και πρόστιμα**

Επί του ποσού του φόρου που προσδιορίζεται με την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου δεν υπολογίζονται πρόστιμα του ΚΦΔ, υπολογίζεται όμως ο τόκος του άρθρου 53 του

ΚΦΔ. Ως αφετηρία υπολογισμού του τόκου λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού.

#### **Άρθρο 5 Έκδοση κοινοποίηση πράξης**

1. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται και κοινοποιείται από την Φορολογική Διοίκηση εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος υποχρεούται σε καταβολή του οφειλόμενου με βάση την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής, εκτός αν υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οπότε και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της παρούσας.

#### **Άρθρο 6 Υποβολή Δήλωσης**

1. Μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το οικείο φορολογικό έτος δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνυποβάλλοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 18 και 36 του ΚΦΔ.

2. Ειδικότερα, η δήλωση του φορολογούμενου, που υποβάλλεται ύστερα από την έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, με τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής υποβάλλεται με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά, είτε, με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεσή της και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου κατά περίπτωση. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα, που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

3. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επιλέγει την αποστολή αίτησης με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, μπορεί να ανατρέξει στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. ([www.aade.gr](http://www.aade.gr)), στην οποία δημοσιοποιείται ο κατάλογος των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των αρμοδίων υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. για την αποστολή μηνυμάτων (<https://www.aade.gr/menou/aade/epikoionia>).

4. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου παύει να ισχύει αυτοδικαίως, εκδίδεται άμεσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υποβληθείσα δήλωση και τα σχετικά δικαιολογητικά, και βεβαιώνονται οι προσδιοριζόμενες με αυτή οφειλές. Στην περίπτωση που με βάση τη δήλωση και τα δικαιολογητικά προκύψει μικρότερο ποσό οφειλής, το επιπλέον βεβαιωθέν ποσό διαγράφεται, το δε τυχόν επιπλέον καταβληθέν ποσό επιστρέφεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ.

5. Στην περίπτωση της παρ. 1 επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Για τον υπολογισμό των τόκων του άρθρου 53 του

ΚΦΔ δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

**Άρθρο 7 Ακύρωση/τροποποίηση αμφισβήτηση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

1. Σε περίπτωση πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, αριθμητικού ή υπολογιστικού λάθους, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

2. Κατά της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 362 «Εκδίκαση υποθέσεων μεταβολής φορολογικής κατοικίας» του ν. 4700/2020, ορίζεται ότι :**

«1. Στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

2. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

3. Η διάταξη της παρ. 1, εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις. Ως εκκρεμείς, νοούνται οι υποθέσεις των οποίων η πρώτη συζήτηση δεν έχει λάβει χώρα, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος. Οι υποθέσεις αυτές διαβιβάζονται στα κατά τόπο αρμόδια τριμελή διοικητικά πρωτοδικεία με πράξη του αρμοδίου οργάνου διεύθυνσης του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμούν.

4. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 2 έως και 4 του ν. 702/1977 (Α' 268). Οι αποφάσεις των τριμελών διοικητικών πρωτοδικείων που εκδίδονται επί των διαφορών της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε έφεση.».

**Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1234/14-12-2018 «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας», 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.

3. [...] Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να

ενημερώνουν ότι η πράξη τους προσβάλλεται μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.

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**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά της με αριθ. ....../31-10-2023 (αρ. ειδοπ. ....../2020) πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Φορολογική κατοικία» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«1 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, οικονομικούς και 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..».

**Επειδή**, η έννοια της φορολογικής κατοικίας ορίζεται και από την εκάστοτε ισχύουσα Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και εν προκειμένω από τη Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν.2732 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953) και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, στην εν λόγω σύμβαση ορίζονται τα παρακάτω:

« Άρθρο 2

(1) Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου:

[...]

(η) Οι όροι «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος», υποδηλούν οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια

τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. Εταιρεία τις θα θεωρήται ότι εδρεύει εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, και ότι εδρεύει εν Ελλάδι, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν Ελλάδι.

(θ) Οι όροι «κάτοικος ενός των εδαφών» και «κάτοικος του ετέρου εδάφους» υποδηλούν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

[...]

(2) Εις ας περιπτώσεις η παρούσα Σύμβασις προβλέπει ότι εισόδημα εκ πηγής ευρισκομένης εις εν των εδαφών θ' απαλλάσσεται από φόρους εν τω εδάφει αυτώ εάν (μετά ή άνευ άλλων όρων) το εισόδημα τούτο υπόκειται εις φόρον εις το έτερον έδαφος και δυνάμει του εν τω ετέρω τούτω εδάφει ισχύοντος νόμου το εν λόγω εισόδημα υπόκειται εις φόρον αναλόγως του εκ τούτου ποσού το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν τω ετέρω τούτω εδάφει και ουχί αναλόγως του ολικού ποσού τούτου, τότε η δυνάμει της παρούσης Συμβάσεως παρασχεθησομένη απαλλαγή εν τω πρώτω εδάφει, θα έχη μόνον εφαρμογήν επί του μέρους του εισοδήματος το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εις το έτερον τούτο έδαφος.

[...]

#### **Άρθρο 8**

(1) Αμοιβαί, περιλαμβανομένων των συντάξεων, καταβαλλόμενοι υφ' ενός των Συμβαλλομένων Μερών ή εκ κεφαλαίων δημιουργηθέντων υπό τούτου εις οιονδήποτε άτομον δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας εις το Συμβαλλόμενον τούτο Μέρος κατά την εκτέλεσιν Κυβερνητικής υπηρεσίας, θ' απαλλάσσονται του φόρου εις το έδαφος του ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους, εκτός αν το άτομον αυτό είναι υπήκοος του ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους χωρίς να είναι επίσης και υπήκοος του πρώτου Συμβαλλομένου Μέρους.

(2) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχουν εφαρμογήν επί πληρωμών δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας εν σχέσει με οιονδήποτε εμπόριον ή εργασία διεξαγομένην παρ' εκατέρου των Συμβαλλομένων Μερών προς τον σκοπόν κέρδους.

#### **Άρθρο 9**

(1) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αντα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου.

(2) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος θ' απαλλάσσεται του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός του Ηνωμένου Βασιλείου καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός του Ηνωμένου Βασιλείου δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον.

[...]

#### **Άρθρο 10**



(1) Οιαδήποτε σύνταξις (εκτός του είδους συντάξεως του αναφερομένου εν παραγράφω (1) του άρθρου VIII) και οιαδήποτε ετησία παροχή κτωμένη εκ πηγών ευρισκομένων εντός της Ελλάδος υπό προσώπου το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου και υπόκειται δι' αυτήν εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου, θα απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου.

(2) Οιαδήποτε σύνταξις (εκτός του είδους συντάξεως του αναφερομένου εις την παράγραφον (1) του άρθρου VIII) και οιαδήποτε ετησία παροχή κτωμένη εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου υπό προσώπου το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος και υπόκειται δια ταύτην εις τον Ελληνικόν φόρον, θ' απαλλάσσεται του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου.

(3) Ο όρος «ετησία παροχή» υποδηλοί ωρισμένον ποσόν πληρωτέον καθ' ωρισμένα χρονικά διαστήματα, εφ' όρου ζωής ή δι' ωρισμένον ή καθοριστέον χρονικόν διάστημα, συνεπεία αναληφθείσης υποχρεώσεως περί πραγματοποιήσεως των καταβολών τούτων έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτιμήσεως εις χρήμα.

### **Άρθρο 13**

(1) Άτομα κατοικούντα εν Ελλάδι θα δικαιούνται των ιδίων προσωπικών εκπώσεων, απαλλαγών και μειώσεων δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου ως οι Βρεττανοί υπήκοοι οι μη κατοικούντες εν τω Ηνωμένω Βασιλείω.

(2) Άτομα κατοικούντα εν τω Ηνωμένω Βασιλείω θα δικαιούνται των ιδίων προσωπικών εκπώσεων, απαλλαγών και μειώσεων δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου ως οι Έλληνες πολίται οι μη διαμένοντες εν Ελλάδι.

### **Άρθρο 14**

(1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία.

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακόλουθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

(2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του νόμου του Ηνωμένου Βασιλείου περί εκπώσεως εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας είτε δι' εκπώσεως δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός της Ελλάδος, θα εκπίπτει εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο.

(3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα τούτο είναι τακτικόν μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας εδρευούσης εν τω Ηνωμένω Βασιλείω η έκπτωσης θα λάβη υπ' όψιν επί πλέον του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του προσήκοντος εις το μέρος τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου τον καταβλητέον υπό της Εταιρείας επί του αναλογούντος μέρους των κερδών της και εις ας περιπτώσεις πρόκειται περί μερίσματος καταβαλλόμενου επί συμμετεχουσών μετοχών προτιμήσεως και αντιπροσωπεύοντος τόσον το μέρος εις το καθορισθέν ποσοστόν εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχάι όσον και μίαν πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη ο ούτω καταβλητέος φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου θα ληφθή ομοίως υπ' όψιν εφ' όσον το μέρος υπερβαίνει το καθορισθέν ποσοστόν. Υπό τον όρον ότι το ποσόν της εκπώσεως δεν θα υπερβαίνει το ποσόν του Ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου δια το εισόδημα τούτο.

(4) Δια τους σκοπούς του παρόντος Άρθρου κέρδη ή αμοιβή δια προσωπικής υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εις εν των εδαφών θα θεωρούνται ότι είναι εισόδημα εκ πηγών εντός του εδάφους εκείνου, και αι υπηρεσίαι ατόμου τινός του οποίου αι υπηρεσίαι παρέχονται εξ ολοκλήρου ή κυρίως επί πλοίων ή αεροπλάνων εκμεταλλευομένων υπό κατοίκου ενός των εδαφών θα θεωρούνται ότι παρεσχέθησαν εν τω εδάφει εκείνω.

[...]

**Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/06-12-2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και του ν. 4174/2013», αναφέρεται 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 και 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).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ...../11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ...../1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

[...]

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύναται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/18.3.2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

**Επειδή**, 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. ΣτΕ1948/1956, 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 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 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της 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 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣτΕ 2105/2018).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» 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**, στις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα TAXISNET, η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, για το οποίο δεν είχε υποβληθεί αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εμφανίζεται να έχει λάβει ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις ύψους 50.878,60€, από πηγές Ηνωμένου Βασιλείου, επί των οποίων (αμοιβών) παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος ύψους 7.180,77€.

**Επειδή**, βάσει των στοιχείων εισοδημάτων αλλοδαπής, τα οποία απέστειλε η φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου και κατ' εφαρμογή του άρθρου 33 του ΚΦΔ, εκδόθηκε η με αριθμ...../31-10-2023 (αρ. ειδοπ. ....../2023) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, στην οποία συμπεριελήφθη το εισόδημα αλλοδαπής ποσού 50.878,60€ και φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, αφού λήφθηκε υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος ποσού 7.180,77€, επί του ως άνω εισοδήματος αλλοδαπής. Το εν λόγω εισόδημα η προσφεύγουσα, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος για το οικείο φορολογικό έτος, όφειλε να συμπεριλάβει σε σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλিপών στοιχείων, επί των οποίων βασίστηκε η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς επί της υπ' αριθμ. ....../31-10-2023 (αρ. ειδοπ. ....../2023) πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών και στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου για το υπό κρίση έτος, όπως στοιχεία των αλλοδαπών εργοδοτών (επωνυμία, διεύθυνση κλπ), το σύνολο των εισπραχθέντων αμοιβών από και του παρακρατηθέντος φόρου ανά εργοδότη κλπ.

**Επειδή**, με την παρούσα η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της ως άνω πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, με την οποία επιβλήθηκε συνολικός φόρος εισοδήματος ύψους 11.063,95€, ισχυριζόμενη ότι το εν λόγω εισόδημα έχει ήδη φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο όπου κατοικεί και εργάζεται τα τελευταία έτη, χωρίς ωστόσο να έχει προβεί στη μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με το 2<sup>ο</sup> συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε επικυρωμένη Επιστολή Επιβεβαίωσης Κατοικίας, από την Υπηρεσία Φόρων & Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία, όπως ισχυρίζεται, αποδεικνύει ότι πράγματι ζει και εργάζεται νόμιμα στο Ηνωμένο Βασίλειο όπου και φορολογείται.

**Επειδή**, ωστόσο, τόσο από την εν λόγω επιστολή, όσο και από το συνοδευτικό έγγραφο, με αριθμ. αναφοράς ....., της Υπηρεσίας Φόρων & Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου, προκύπτει ότι η επιστολή επιβεβαίωσης κατοικίας δεν αποτελεί πιστοποιητικό κατοικίας για τους σκοπούς διεκδίκησης απαλλαγών βάσει οποιασδήποτε Συμφωνίας περί Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης με το Ηνωμένο Βασίλειο.

**Επειδή**, από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει η προσκόμιση από την προσφεύγουσα, δικαιολογητικών τα οποία να αποτελούν, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/2017, τα βασικώς προαπαιτούμενα έγγραφα, προκειμένου να τεκμηριωθεί η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση ή συνήθης διαμονή ή το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή (Ηνωμένο Βασίλειο), κατά το έτος 2018.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ και της Α.1178/2021, η προσφεύγουσα δύναται, κατόπιν της έκδοσης πράξης εκτιμώμενου

προσδιορισμού φόρου, να υποβάλλει δήλωση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, προσκομίζοντας προς επίρρωση των ισχυρισμών της, τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μόνιμης και σταθερής διαμονής της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή κατά το έτος 2018 τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος, και συνεπώς το εν λόγω εισόδημα προέλευσης Ηνωμένου Βασιλείου που απέκτησε η προσφεύγουσα ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, νομίμως συμπεριελήφθη στην προσβαλλόμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η φορολογούμενη, στα πλαίσια του άρθρου 63B του ΚΦΔ, δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την κοινοποίησή της, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια ΔΟΥ, προσκομίζοντας τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για την στοιχειοθέτηση της έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ως προς το ποσό που προκύπτει ότι λήφθηκε σαν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες/συντάξεις από το Ηνωμένο Βασίλειο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής ....., ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ....../31-10-2023 πράξεως εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Φορολογικό Έτος 2014**

- Υπ' αριθ. ....../31-10-2023 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (άρθρ. 33 ΚΦΔ)

**Ποσό πληρωμής: 11.063,95€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.