



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Πληροφορίες : Ε. ΜΠΑΚΑ

Τηλέφωνο : 2131604520

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 23/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2183

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11της Δ. ΟΡΓ. Α1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).>>

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής>>.

4.Την από 28/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου(στην Ελλάδα Τ.Κ.....) κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, 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:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό πρωτοκόλλου/27-07-2016 δήλωσης με επιφύλαξη επί της με αριθμό καταχώρισης/14-07-2016 ηλεκτρονικώς υποβληθείσης δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, να εκκαθαριστεί η φορολογική δήλωση θεωρώντας τον ως κάτοικο αλλοδαπής και τη σύζυγο του ως κάτοικο ημεδαπής και να γίνει εκκαθάριση με υπόχρεο την, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο :

Ο ήταν κατά το εν λόγω έτος φορολογικός κάτοικος, ζούσε και εργαζόταν εκεί και δεν υπέχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα. Προς τούτο, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αρ. 1445/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία προκύπτει ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας **κατά το φορολογικό έτος 2014** και δεν ήταν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό και επομένως ούτε και κοινής με την σύζυγό του,, ούτε όμως ήταν υπόχρεος και σε υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης των κτηθέντων στη εισοδημάτων του και του φόρου που κατέβαλε εκεί κατά το εν λόγω φορολογικό έτος.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 1 του Ν.4172/2013:

«1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]»,

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Ν.4172/2013:

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

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4172/2013:

<<Υποκείμενα του φόρου είναι:

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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 εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος>>.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 4 του Ν.4172/2013:

<<1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του **ή το κέντρο των**

ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 9 του Ν.4172/2013:

<< 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 φορολ β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 67 περ 4 του Ν. 4172/2013:

<< Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματα τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.

Ειδικότερα οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματα του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση>>.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1041/2016 Απόφασης της ΓΓΔΕ 'Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή':

«3. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας που δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί ή εφόσον κρίνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ότι συντρέχει αντικειμενική και πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με ηλεκτρονικό τρόπο, επιτρέπεται να υποβληθούν αυτές σε χειρόγραφη μορφή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ..

4. Οι σύζυγοι, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους εφόσον υφίσταται έγγαμη σχέση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικότερα, οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ή ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ενημέρωση του Τμήματος-Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με τις παραπάνω μεταβολές. ...»

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό 8 της με αρ. 1445/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:

.....
8.<< Κατά την έννοια,..... των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. 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 τουΕξάλλου, 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, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 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. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, 229/1964, ΝοΒ 12,803, 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25-1-2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγό του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος. Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης- περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος. Εξάλλου, δεν ασκεί επιρροή από την ανωτέρω άποψη η στην αυτή παρ. 1 του άρθρου 67 πρόβλεψη της δυνατότητας υποβολής έγχαρτης δήλωσης σε εξαιρετικές περιπτώσεις οριζόμενες κατ' εξουσιοδότηση της παρ.

7 του ίδιου άρθρου.....εφόσον εν πάση περιπτώσει δεν έχει θεσπισθεί εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικής δηλώσεως στην επίμαχη περίπτωση.....
μεταξύ της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας τηςέχει συναφθείσυμφωνία (σύμφωνα με τα τότε πρότυπα του ΟΟΣΑ) αποσκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και στη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας σχετικά προς τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο κεφαλαίου και τον φόρο επιτηδεύματος. Η εν λόγω συμφωνία, η οποία υπεγράφη στις 18-4-1966 και κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του α.ν. 52/1967 (Α' 134), οι δε διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, προεχόντως για τους λόγους που έχουν ήδη εκτεθεί ανωτέρω, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΕ 4078 - 80/1997 7μ.), ορίζει στο άρθρο Ι αυτής ότι "1. Οι υπαγόμενοι εις την παρούσαν συμφωνίαν φόροι είναι: 1) Εν τη Ομοσπόνδω Δημοκρατία τηςο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών, ο φόρος κεφαλαίου, ο φόρος επιτηδεύματος (καλούμενοι εφεξής "φόροι της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας"). 2) Εν τω Βασιλείω της Ελλάδος ο φόρος εισοδήματος επί φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος επί νομικών προσώπων (καλούμενοι εφεξής "Ελληνικός φόρος"). ...", στο δε άρθρο ΙΙ ότι "1. Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει: 1) Ο όρος "φόρος" σημαίνει τον φόρον της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας τηςή τον ελληνικόν φόρον, ως το κείμενον ορίζει. 2) ο όρος "πρόσωπον" περιλαμβάνει τα άτομα και τας εταιρείας. 3) ... 4) α) Ο όρος "κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών" σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου. β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγουμένης παραγράφου άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες: αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων). ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις έν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν. γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δδ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας. γ) ... 2. Εν τη εφαρμογή των διατάξεων της παρούσης συμφωνίας υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών πας όρος μη καθορισμένος κατ' άλλον τρόπον εν τη παρούση συμφωνία θεωρείται, εκτός αν άλλως το κείμενον ορίζει, ως έχων την έννοιαν ην έχει κατά τους ισχύοντας νόμους εν τω εν λόγω Κράτει εν σχέσει προς τους φόρους τους αποτελούοντας το αντικείμενον της παρούσης συμφωνίας". Εν όψει των διατάξεων της ανωτέρω Συμβάσεως, εφ' όσον η, χώρα με την

οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας, έχει ήδη ασκήσει την φορολογική της εξουσία και έχει χαρακτηρίσει ένα φυσικό πρόσωπο φορολογικό της κάτοικο, οι τυχόν φορολογικοί δεσμοί του προσώπου αυτού με την Ελλάδα εξετάζονται πλέον αποκλειστικά με βάση τα κριτήρια άρσεως της συγκρούσεως μεταξύ φορολογικών δικαιοδοσιών που καθορίζει η Σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών. Έτσι, αν τα κριτήρια με βάση τα οποία, κατά την Σύμβαση, εξευρίσκεται το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του εν λόγω προσώπου, προσηκόντως συνεκτιμώμενα, δεν σχηματίζουν μια συγκλίνουσα δέσμη, δεν τίθεται ζήτημα προτεραιότητας του ενός κριτηρίου έναντι του άλλου, αν αυτό θα είχε ως συνέπεια κάποια από τα κριτήρια να τεθούν εκποδών, αλλά αντιθέτως η Ελληνική φορολογική αρχή (και το δικαστήριο της ουσίας) οφείλουν να δεχθούν ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του εν λόγω προσώπου δεν μπορεί να διαγνωσθεί για λόγους ουσιαστικού δικαίου (και όχι απλώς για λόγους απόδειξης) και να προχωρήσουν στην εφαρμογή των επομένων κριτηρίων της Σύμβασης>>.

Επειδή με το σκεπτικό 9 της ανωτέρω απόφασης του ΣΤΕ :

<< εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά για το φορολογικό έτος 2014 (ήτοι για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2014) την/27-8-2015 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη σύζυγό του. Στην εν λόγω δήλωση αναγράφεται ως διεύθυνση κατοικίας του η οδόςστον Χολαργό Αττικής, ως εξαρτώμενο μέλος, δε, ένα ανήλικο τέκνο. Στην ερώτηση «Υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά» συμπληρώνεται η ένδειξη «ναι». Περαιτέρω, στη δήλωση αυτή δεν αναγράφονται εισοδήματα του ίδιου. Στην υποβληθείσα, αναφορικά με τη δήλωση αυτή, επιφύλαξη ο προσφεύγων εκθέτει τα ακόλουθα: Ότι είναι υπήκοος,ζει και εργάζεται μόνιμα ως στη και ειδικότερα στην πόλη,, Τ.Κ., ως εκ τούτου δε είναι κάτοικοςκαι κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου ΙΙ της Συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος καιπερί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Ότι προκειμένου να πραγματοποιήσει μεμονωμένες συναλλαγές στην Ελλάδα ως επισκέπτης (τουρισμός) ζήτησε στις 29.10.2009 την απόδοση ΑΦΜ από τη Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού. Ότι, ακολούθως, στις 28.08.2010 συνήψε γάμο με τη, με την οποία στις 27.07.2012 απέκτησαν τέκνο, το οποίο ζει με τη σύζυγό του στον Αττικής, ούτε όμως πριν ούτε μετά τον γάμο και τη γέννηση του τέκνου του εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, όπου δεν κατέχει περιουσία ούτε αποκτά εισοδήματα, αλλά διατήρησε τη μόνιμη κατοικία του στη, εργαζόμενος ως ελεύθερος επαγγελματίας (.....), ενώ δεν έχει ούτε συνήθη διαμονή στην Ελλάδα, δεδομένου ότι δεν επισκέπτεται την οικογένειά του για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών ανά δωδεκάμηνο. Ότι, ως εκ τούτου, δεν απέκτησαν με τη σύζυγό του κοινή κατοικία ούτε στην Ελλάδα ούτε στη, προκειμένου όμως να γίνει δεκτή από το σύστημα TAXIS δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 από τη σύζυγό του, αναγκάσθηκε να δηλώσει στις 18-8-2015 στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ως κατοικία του εκείνη της συζύγου του. Κατόπιν αυτών επιφυλάχθηκε κατά το μέρος που είχε δηλώσει στο μητρώο ως κατοικία του την κατοικία της συζύγου του και είχε υποβάλει τη φορολογική τους δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενώ είναι κάτοικοςκαι θα έπρεπε να την υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. κατοίκων

εξωτερικού, ζήτησε δε να εκκαθαρισθεί η φορολογική δήλωση, θεωρουμένων του ιδίου ως κατοίκου αλλοδαπής, της δε συζύγου του ως κατοίκου ημεδαπής. Με την επιφύλαξη υπέβαλε και αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και, στην οποία ενσωματώνεται “πιστοποιητικό της φορολογικής αρχής της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος” της, με ημερομηνία 6-8-2015, όπου πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων ήταν κατά το έτος 2014 κάτοικοςκατά την έννοια των διατάξεων της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων υπέβαλε κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος με τη σύζυγό του, κάτοικο ημεδαπής, διατυπώνοντας επιφύλαξη με την οποία ζήτησε να γίνει εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης θεωρουμένων του ίδιου ως κατοίκου αλλοδαπής, της δε συζύγου του ως κατοίκου ημεδαπής. Προς τούτο, δε, συνυπέβαλε αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος καιμε ενσωματωμένο πιστοποιητικό της για το ότι αυτός ήταν κατά το έτος 2014 κάτοικοςκατά την έννοια των διατάξεων της εν λόγω Σύμβασης. Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την ενσωματωθείσα σ’ αυτήν απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η επιφύλαξη του προσφεύγοντος απορρίφθηκε κατ’ ουσίαν για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει κατοικία στην Ελλάδα, μια και σ’ αυτήν κατοικούν η σύζυγος και το τέκνο του, συντρέχουν δηλαδή δεσμοί (οικογενειακή εστία), που, όπως υποστηρίζεται και με το έγγραφο των απόψεων της Διοίκησης προς το Δικαστήριο, υπερισχύουν των σχέσεων του με τη, όπου ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α του ν. 4172/2013, απλώς κατ’ επίκληση της κατοικίας της συζύγου και του τέκνου του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, ήτοι στοιχείων που δεν είναι, αυτά μόνα, καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2014, χωρίς να συνεκτιμηθούν όλα τα ως άνω αναφερόμενα στη σκέψη 8 νόμιμα κριτήρια για την ύπαρξη κατοικίας στην Ελλάδα, ενόψει των ισχυρισμών και των αποδεικτικών στοιχείων που της έθεσε υπόψη ο προσφεύγων (όπως, ιδίως, το από 6-8-2015 πιστοποιητικό της, περί της ιδιότητάς του ως κατοίκου). Άλλωστε, η φορολογική αρχή παραδέχεται ότι ο προσφεύγων είχε, κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, τον τόπο της επαγγελματικής του εγκατάστασης και κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων στη, τούτο δε επιβεβαιώνεται και από τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία που έχει προσκομίσει ο προσφεύγων: α) επικυρωμένο από δικηγόρο φωτοαντίγραφο από το πρωτότυπο του από 6-8-2015 πιστοποιητικού για φορολογικές υποθέσεις της Δημοσιονομικής Διοίκησης,, προς τον προσφεύγοντα, με μετάφραση από τη δικηγόρο Αθηνών, στο οποίο αναφέρονται ως τόπος κατοικίας η,, καταχώριση του προσφεύγοντος για φόρο εισοδήματος και φόρο κύκλου εργασιών, μη ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών, «συμπεριφορά καταβολής οφειλών τους τελευταίους 12 μήνες» «πάντα εμπροθέσμως» και «συμπεριφορά υποβολής δηλώσεων κατά τους τελευταίους 24 μήνες» «ως επί το πλείστον εμπροθέσμως», β) επικυρωμένα από δικηγόρο φωτοαντίγραφα από το πρωτότυπο τιμολογίων του

προσφεύγοντος με ημερομηνίες 1-2-2014, 2-6-2014, 7-8-2014, 30-11-2014 προς την «.....» (.....), με μετάφραση από την προαναφερθείσα δικηγόρο, για παροχή υπηρεσιών επίβλεψης έργων, γ) επικυρωμένα από δικηγόρο φωτοαντίγραφα από το πρωτότυπο, με μετάφραση από την προαναφερθείσα δικηγόρο, δύο συμφωνιών για ελεύθερη συνεργασία του προσφεύγοντος με τους προαναφερόμενους, με ημερομηνία της δεύτερης εξ αυτών 21-10-2013 για το διάστημα από 1-11-2013 μέχρι 7-3-2014 (προφανώς από παραδρομή αναφέρεται μέχρι 7-3-2013) και συμφωνημένο εβδομαδιαίο ωράριο εργασίας περίπου 32 ωρών, δυνατότητα εργασίας για προσωπικά έργα του προσφεύγοντος τον υπόλοιπο χρόνο στους χώρους των γραφείων “.....” και πρόβλεψη για απουσία του προσφεύγοντος για δύο σαββατοκύριακα και το διάστημα των εορτών Χριστουγέννων και Πρωτοχρονιάς 2013/2014 στην Ελλάδα.....το Δικαστήριο κρίνει ότι όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, καθόσον ο προσφεύγων δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής κατά το φορολογικό έτος 2014 και συνακόλουθα, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας για το έτος αυτό >>.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης του ΣΤΕ κρίθηκε ότι ο προσφεύγων «...δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής κατά το φορολογικό έτος 2014 και δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το έτος αυτό (και επομένως ούτε κοινής με τη σύζυγό του) ούτε σε (συμπληρωματική) δήλωση των κτηθέντων στη εισοδημάτων του και του φόρου που κατέβαλε εκεί κατά το εν λόγω φορολογικό έτος»

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε:

α) το από 26.02.2016 πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας της Δημοσιονομικής Διοίκησης,στο οποίο αναφέρονται ως τόπος κατοικίας η, καταχώρισή του για φόρο εισοδήματος και φόρο κύκλου εργασιών, μη ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών, «συμπεριφορά καταβολής οφειλών τους τελευταίους 12 μήνες» «πάντα εμπροθέσμως» και «συμπεριφορά υποβολής δηλώσεων κατά τους τελευταίους 24 μήνες» «ως επί το πλείστον εμπροθέσμως»

β) την από 18.07.2016 αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και, στην οποία ενσωματώνεται το από 22.07.2016 «πιστοποιητικό της φορολογικής αρχής της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος» της, όπου πιστοποιείται ότι κατά το έτος 2015 ήταν κάτοικοςκατά την έννοια των διατάξεων της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και

γ) το από 18.12.2015 έγγραφο - βεβαίωση του Ταμείου Προνοίαςτης περί παρακρατήσεως εισφορών κατά τα έτη 2003 έως και 2015

δ) τα υπ’ αριθ./2-2-2015,/2-3-2015 και/30-5-2015 τιμολόγια προς την «.....» (.....) για παροχή υπηρεσιών επίβλεψης έργων

ε) το υπ’ αριθ./1-7-2015 τιμολόγιο προς την «.....» (.....) για εκπόνηση προμελέτηςλύσης

στ) το προηγούμενο δελτίο αστυνομικής του ταυτότητας υπ' αριθ., το οποίο ίσχυε έως 26.06.2015 και στο οποίο αναφέρεται η διεύθυνση κατοικίας του πόλη, οδόςαριθ.

ζ) το από 23.12.2015 πιστοποιητικό αλλαγής κατοικίας του δήμου, στο οποίο βεβαιώνεται ως τόπος μόνιμης κατοικίας του η ως άνω διεύθυνση έως την 23.12.2015

η) το υπ' αριθ. /30-12-2015 πιστοποιητικό μεταφοράς συνήθους κατοικίας του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στο, όπου πιστοποιείται ότι είναι εγκατεστημένος στη από τη γέννησή του και ότι τα δύο τελευταία δωδεκάμηνα, προ της εκδόσεως του πιστοποιητικού μετοικεσίας, είχε την κατοικία του, τους προσωπικούς και επαγγελματικούς του δεσμούς και τη συνήθη διαμονή του στη και δη στην ως άνω διεύθυνση πόλη, οδόςαριθ.

Επειδή για το φορολογικό έτος 2015 ισχύει ότι ο προσφεύγων είναι υπήκοος, ζει και εργάζεται μόνιμα ως στη και ειδικότερα στην πόλη,, Τ.Κ. έως και τη μεταφορά της συνήθους κατοικίας του στην Ελλάδα με τόπο διαμονής στην οδό σύμφωνα με το από 30/12/2015 πιστοποιητικό μεταφοράς συνήθους κατοικίας του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στο και επιπλέον συνήψε γάμο με τη με την οποία στις 27.07.2012 απέκτησαν τέκνο, το οποίο ζει με τη σύζυγό του στον Αττικής, ούτε όμως πριν ούτε μετά τον γάμο και τη γέννηση του τέκνου του εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, όπου δεν κατέχει περιουσία ούτε αποκτά εισοδήματα, αλλά διατήρησε τη μόνιμη κατοικία του στη, εργαζόμενος ως ελεύθερος επαγγελματίας (.....), ενώ δεν έχει ούτε συνήθη διαμονή στην Ελλάδα, δεδομένου ότι δεν επισκέπτεται την οικογένειά του για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών ανά δωδεκάμηνο.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπόψη τόσο τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ 1445/2016 που αφορούσε τον προσφεύγοντα (για το φορολογικό έτος 2014) όσο και τα δικαιολογητικά που προσκόμισε για το φορολογικό έτος 2015, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής κατά το φορολογικό έτος 2015 και δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το έτος αυτό (και επομένως ούτε κοινής με τη σύζυγό του) ούτε σε (συμπληρωματική) δήλωση των κτηθέντων στη εισοδημάτων του και του φόρου που κατέβαλε εκεί κατά το εν λόγω φορολογικό έτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. **28/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.