



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1688

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/10/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, και β) της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./13.10.2016 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./13.10.2016 απορριπτική απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/10/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή α) του και β) της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13.10.2016 απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ απορρίφθηκε το από 04/08/2016 αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2010 έως και 2014. Με το ως άνω αίτημα ο προσφεύγων αιτείται να μην φορολογηθούν στην Ελλάδα τα εισοδήματα αλλοδαπής της προσφεύγουσας συζύγου του, η οποία είναι κάτοικος Πολωνίας, σύμφωνα και με την υπ' αριθμ. 1445/2016 Απόφαση του ΣτΕ.

Συγκεκριμένα, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, με την υπ' αριθμ./13.10.2016 προσαλλόμενη απάντηση, απέρριψε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος, καθόσον:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 περ. α' του ν. 4172/2013, της ΠΟΛ. 1142/2012 και του άρθρου 4 της Συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Πολωνίας, όπως κυρώθηκε με το ν. 1939/1991, παρότι η σύζυγός του φορολογείται για εισόδημα που προκύπτει από πηγές της Πολωνίας, θεωρείται τόσο εκείνος όσο και η σύζυγός του φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος από το έτος 2009 μέχρι και το έτος 2014, λόγω του ότι στην Ελλάδα για τα έτη αυτά υπήρχε μόνιμη οικογενειακή εστία καθώς και προσωπικοί και κοινωνικοί δεσμοί. Φορολογικοί κάτοικοι Πολωνίας είναι δυνατόν να θεωρηθούν από το φορολογικό έτος 2015.

Β) Η υπ' αρ. 1445/2016 απόφαση του ΣτΕ, ως εκδοθείσα κατ' εφαρμογήν της διαδικασίας του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4055/2012, δεσμεύει μόνο τους ενώπιον του ΣτΕ δίκης, ενώ επιπλέον, η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, ήτοι δεσμεύεται από το Σύνταγμα, τους νόμους, τις διοικητικές κανονιστικές πράξεις που εκδόθηκαν βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και κάθε κανόνα δικαίου ισοδύναμης ή ανώτερης τυπικής ισχύος.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

1. Την 08/04/2015 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ τα υπ' αριθμ. πρωτ./08.04.2015 και/08.04.2015 αιτήματα μεταφοράς στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, τα οποία απορρίφθηκαν σιωπηρά. Με τα εν λόγω αιτήματα είχαν συνυποβληθεί τα κάτωθι έγγραφα:

i. Το από 02/04/2014 πιστοποιητικό/βεβαίωση διαμονής για φορολογικούς σκοπούς της φορολογικής αρχής του, φέρον την επισημείωση της Χάγης, από το οποίο προκύπτει ότι η μόνιμη κατοικία της προσφεύγουσας βρίσκεται στην ΠΟΛΩΝΙΑ (επαρχία, περιφέρεια, κοινότητα, τοποθεσία, οδός, αριθμ. κτιρίου, ΤΚ,), από την 01/10/2004 έως και την ως άνω ημερομηνία έκδοσης.

ii. Την βεβαίωση εγγραφής προσωρινής διαμονής του προσφευγόντος για το διάστημα 04/08/2014 έως 09/09/2017, η οποία εκδόθηκε την 04/08/2014 από τα γραφεία του Δήμου, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης.

iii. Την από 14/11/2014 συμφωνία μεταξύ των προσφευγόντων και του νηπιαγωγείου, με την οποία συμφωνήθηκε η φοίτηση της κόρης των προσφευγόντωνσε αυτό, από 01/09/2014 έως 31/08/2015.

iv. Ληξιαρχική πράξη του τελεσθέντος στοτης ΠΟΛΩΝΙΑΣ την 09/08/2008 γάμου των προσφευγόντων.

v. Ληξιαρχική πράξη γέννησης της κόρης των προσφευγόντωντην 03/02/2010 στοτης ΠΟΛΩΝΙΑΣ.

vi. Υποβληθείσες από την προσφεύγουσα στην Πολωνία, και συγκεκριμένα στην δημόσια οικονομική υπηρεσία στο, δηλώσεις εισοδήματος, ετών 2009 έως και 2014.

Σημειώνεται ότι από τα εν λόγω αιτήματα **δεν** προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες αιτούνται τη μεταφορά τους στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ **αναδρομικά**, αλλά μόνον από το χρόνο υποβολής αυτών.

2. Την 04/09/2015 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ τις υπ' αριθμ., 210056,, και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 έως και 2014, δηλώνοντας το εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης της προσφεύγουσας, οι οποίες εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ. ειδοποίησης,, και εκκαθαριστικά σημειώματα.

3. Την 07/01/2016 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ α) το με αριθμ. πρωτ./07.01.2016 αίτημα περί τροποποίησης του ποσού που δηλώθηκε στον κωδικό 652 «φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, και β) το με αριθμ. πρωτ./07.01.2016 αίτημα περί τροποποίησης του ποσού που δηλώθηκε στον κωδικό 652 «φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014.

Τα εν λόγω αιτήματα απορρίφθηκαν με τις υπ' αριθμ./15.03.2016 και/15.03.2016 απαντήσεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§10 περ. β' του ν. 2238/1994 από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε.

4. Την 10/03/2016 η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ το υπ' αριθμ. πρωτ./10.03.2016 αίτημα παραπόνου ζητώντας να ενημερωθεί γιατί στην περίπτωση της δεν τηρείται η διμερής σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Πολωνίας και με βάση ποια ευρωπαϊκή νομοθεσία καλείται να πληρώσει φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά της και στις δύο χώρες, καθόσον οι Πολωνικές Οικονομικές Αρχές τη διαβεβαίωσαν ότι κάτι τέτοιο είναι παράνομο, αφού είναι από το 2004 φορολογική κάτοικος Πολωνίας.

Στο ως άνω αίτημα η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ απάντησε με το υπ' αριθμ. πρωτ./15.03.2016 έγγραφο, με το οποίο ενημέρωσε την προσφεύγουσα για τα ως άνω αιτηθέντα, κρίνοντας ταυτόχρονα και τα υπ' αριθμ. πρωτ./08.04.2015 και/08.04.2015 προγενέστερα αιτήματα των προσφευγόντων και καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι φορολογικοί κάτοικοι Πολωνίας μπορούν να θεωρηθούν από το έτος 2015, λόγω του ότι από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά αποδεικνύεται ότι στη χώρα αυτή πλέον εκτός από επαγγελματική εγκατάσταση διαθέτουν και οικογενειακή εστία, δηλαδή διαθέτουν προσωπικούς και κοινωνικούς δεσμούς. Επίσης, στην ίδια απάντηση αναφέρεται ότι, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή της Πολωνίας θεωρεί ότι τίθεται θέμα διπλής φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2009 έως και 2014, δύναται να απευθυνθεί στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά όπως ορίζεται από την περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 4 της Συμφωνίας μεταξύ των δύο κρατών. Σημειώνεται ότι στην αριθμ./15.03.2016 απάντηση δεν αναφέρεται, όπως προβλέπεται ρητά από το άρθρο 16§1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και την ΠΟΛ. 1069/2014, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατ' άρθρον 63 του ΚΦΔ.

5. Την 04/08/2016 ο προσφεύγων, ως υπόχρεος, υπέβαλε την με αριθμ. πρωτ./04.08.2016 τροποποιητική δήλωση των υποβληθεισών την 04/09/2015 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2010 ως και 2014, καθώς και των υπ' αριθμ./07.01.2016 και/07.01.2016 αιτημάτων, αιτούμενος για πρώτη φορά, σύμφωνα και με την υπ' αριθμ. 1445/2016 Απόφαση του ΣτΕ, να μην φορολογηθούν στην Ελλάδα τα εισοδήματα αλλοδαπής της προσφεύγουσας συζύγου του, η οποία είναι κάτοικος Πολωνίας. Με το ως άνω αίτημα και με το υπ' αριθμ. πρωτ./10.10.2016 υπόμνημα ο προσφεύγων για πρώτη φορά προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού του τα κάτωθι δικαιολογητικά:

i. Την από 31/03/2011 βεβαίωση εργασίας του Νομαρχιακού Ειδικού Νοσοκομείου του σύμφωνα με την οποία εργαζότανε για το διάστημα από 01/10/2009 έως 31/03/2011, με πλήρες ωράριο ως ειδικευόμενη ιατρός.

ii. Την από 01/07/2011 σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου από 01/07/2011 έως 30/06/2016 με το Νομαρχιακό Ειδικό Νοσοκομείο του με είδος συμφωνημένης εργασίας βοηθός-ειδικευόμενος και ωράριο εργασίας πλήρες.

iii. Την από 31/05/2016 βεβαίωση του νηπιαγωγείου, μέλους του Ομίλου Παιδικής Εκπαίδευσης, σύμφωνα με την οποία η κόρη των προσφευγόντων, γεννηθείσα την 03/02/2010, κάτοχος του αριθμού μητρώου και κάτοικος, φοιτά στο νηπιαγωγείο, το οποίο βρίσκεται στην πόλη, επί της οδού, από την 01/09/2012 μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω βεβαίωσης, ενώ είναι εγγεγραμμένη μέχρι και την 31/08/2016. Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ απάντησε στο ως άνω αίτημα-δήλωση με την υπ' αριθμ./13.10.2016 προσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση, με την οποία, όπως ανωτέρω περιγράφεται, έκρινε εκ νέου **στην ουσία του** το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας των προσφευγόντων, για τις χρήσεις 2009 έως 2015, κάνοντας αναφορά στα προσκομισθέντα τόσο με τα υπ' αριθμ./08.04.2015 και/08.04.2015 προγενέστερα αιτήματα όσο και με το υπ' αριθμ./04.08.2016 τελευταίο αίτημα στοιχεία. Στην εν λόγω προσβαλλόμενη απάντηση αναγράφεται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησής της προβλέπεται εντός 30 ημερών από την κοινοποίησή της υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής, με αίτημα επανεξέτασης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν α) την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, β) να γίνει δεκτό το από 04/08/2016 αίτημα του προσφευγόντος περί τροποποίησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2010 έως και 2014, και γ) να ακολουθήσει νέος υπολογισμός της φορολογικής υποχρέωσης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

--Η προσφεύγουσα είναι Πολωνή υπήκοος, ουδέποτε εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, δεν κατέχει στη χώρα μας περιουσία, ούτε αποκτά εισοδήματα. Μετά το γάμο της με τον προσφεύγοντα διατήρησε τη μόνιμη κατοικία της στην Πολωνία, όπου εργάζεται από την 01/10/2009 μέχρι και σήμερα ως ειδικευόμενη ιατρός στο Δημόσιο Νομαρχιακό Νοσοκομείο της πόλης Ως εκ τούτου ουδέποτε απέκτησε κοινή κατοικία με το σύζυγό της στην Ελλάδα.

--Παρανόμως η φορολογική αρχή, με την προσβαλλόμενη απάντηση αρνήθηκε να ακολουθήσει την υπ' αριθμ. 1445/2016 Απόφαση του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν διεξαγωγής δίκης κατά το θεσμό της πρότυπης δίκης, καθόσον στην υπόθεση αυτή ετίθετο ζητήματα γενικότερου ενδιαφέροντος με συνέπειες για ευρύ κύκλο προσώπων.

Επειδή από το παρατιθέμενο ιστορικό της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι παραδεκτώς υποβάλλεται η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αρ. πρωτ./13-10-2016 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, δεδομένου ότι τα με αρ. πρωτ./8-4-2015 και/8-4-2015 αιτήματα των προσφευγόντων αφορούσαν σε αλλαγή της

φορολογικής κατοικίας τους από το φορ. έτος 2014 και έπειτα, ήτοι για άλλο χρονικό διάστημα από το αναφερόμενο στην κρινόμενη υπόθεση και επομένως δεν υφίσταται ζήτημα καταχρηστικής άσκησης του ίδιου αιτήματος, καθώς και ότι επί του με αρ. πρωτ./15-3-2016 εγγράφου-απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του με αρ. πρωτ./10-3-2016 αιτήματος της δεύτερης προσφεύγουσας σχετικά με τη φορολογική της κατοικία από το οικ. έτος 2010 και έπειτα, δεν αναγράφηκε η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατ' άρθρον 63 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή στην ΠΟΛ. 1142/31.05.2012, με θέμα «εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας» ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ και προσδιορίζονται τα κριτήρια για την υπαγωγή στη φορολογία των φυσικών προσώπων, κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής.

Ειδικότερα, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Επομένως, ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας.

Δεδομένου ότι, η έννοια της κατοικίας δεν ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, θα κρίνεται από τις διατάξεις των άρθρων 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα, όπου προβλέπεται ότι το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του.

Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Η κατοικία διατηρείται ωσότου αποκτηθεί νέα. Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του. Συνεπώς, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται πραγματική εγκατάσταση σε ορισμένο τόπο (corpus) και βούληση του ατόμου (animus) να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξης του, των βιοτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης. Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. ν.5772/ΠΟΛ.175/24.8.1982 διαταγή).

Όσον αφορά στην έννοια της συνήθους διαμονής, αυτή στοιχειοθετείται όταν ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, θα λογίζεται οποιαδήποτε

ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Από την εν λόγω αρχή συνάγεται ότι, οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας, δεν θα συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά, εάν δηλαδή προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος (π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, στην περίπτωση που διαμένει σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε.-Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος).»

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε και με την ΠΟΛ. 1177/14.07.2014 «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 01.01.2014, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.»

Επειδή, με το άρθρο 3 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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, με το άρθρο 4 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση

φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013, με τον οποίο εισήχθη ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, οι διατάξεις αυτού «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ: ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) [...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο».

Επειδή συνεπώς ο νέος ΚΦΕ, ο οποίος εισήχθη με το ν. 4172/2013, δεν τροποποίησε στην ουσία την έννοια της φορολογικής κατοικίας, αλλά κωδικοποίησε τις ήδη υφιστάμενες διατάξεις λαμβάνοντας υπόψη και τα ανωτέρω.

Επειδή η υπ' αριθμ. 1445/2016 απόφαση του ΣτΕ έκρινε ότι:

«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 σύζυγο 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.

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, 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, περαιτέρω στη σκέψη 8 της ως άνω υπ' αριθμ. 1445/2016 απόφασης του ΣτΕ αναφέρεται ότι:

«...για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός - κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας.

Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Schumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλόμενων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, άρθρα 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d' habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et economiques les plus etroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν.4172/2013 εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) [...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο».

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα

του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας.

Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διαμονή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, 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 του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). 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, 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. ... Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους, όπως εν προκειμένω της Γερμανίας, ώστε να βρίσκει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ αυτών (α.ν. 52/1967).»

Επειδή, με το άρθρο 4 της Συμφωνίας μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Λαϊκής Δημοκρατίας της Πολωνίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, όπως κυρώθηκε με το ν. 1939/1991:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Συμφωνίας, ο όρος "κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" σημαίνει το πρόσωπό που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε 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 σε αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος Άρθρου, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί, ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν η νομική κατάσταση ενός φυσικού προσώπου δεν είναι δυνατό να προσδιορισθεί σύμφωνα με τις υποπαραγράφους α) έως γ), οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα ρυθμίζουν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος Άρθρου, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι είναι Πολωνή υπήκοος, γεννημένη την 26/11/1984 στοτης Πολωνίας, η οποία ζει στην ΠΟΛΩΝΙΑ (επαρχία, περιφέρεια, κοινότητα, τοποθεσία, οδός, αριθμ. κτιρίου, TK), και εργάζεται από 01/10/2009 έως 31/03/2011 και από 01/07/2011 έως 30/06/2016 ως ειδικευόμενη ιατρός στο Νομαρχιακό Ειδικό Νοσοκομείο του, όπου και φορολογείται. Επίσης, δηλώνει ότι την 09/08/2008, σύναψε γάμο στην Πολωνία με τον προσφεύγοντα, με τον οποίο την 09/02/2010 απέκτησε μία κόρη, η οποία γεννήθηκε στοτης ΠΟΛΩΝΙΑΣ, όπου και διαμένει μέχρι και σήμερα με την προσφεύγουσα μητέρα της και η οποία από την 01/09/2012 έως και την 31/08/2016 ήταν εγγεγραμμένη στο νηπιαγωγείο, στην πόλη

..... Συνεπώς, ούτε μετά τη σύναψη του γάμου και την απόκτηση του τέκνου της, εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα αλλά διατήρησε τη μόνιμη κατοικία της στη Πολωνία.

Επειδή, προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι δικαιολογητικά - έγγραφα (σε επικυρωμένα ακριβή φωτοτυπικά αντίγραφα με συνημμένες μεταφράσεις από τα Πολωνικά στα Ελληνικά):

- Το από 02/04/2014 πιστοποιητικό/βεβαίωση διαμονής για φορολογικούς σκοπούς της φορολογικής αρχής του, φέρον την επισημείωση της Χάγης, από το οποίο προκύπτει ότι η μόνιμη κατοικία της βρίσκεται στην ΠΟΛΩΝΙΑ (επαρχία, περιφέρεια, κοινότητα, τοποθεσία, οδός, αριθμ. κτιρίου, TK,), από την 01/10/2004 έως και την ως άνω ημερομηνία έκδοσης.

- Την βεβαίωση εγγραφής προσωρινής διαμονής του προσφεύγοντος συζύγου της για το διάστημα 04/08/2014 έως 09/09/2017, η οποία εκδόθηκε την 04/08/2014 από τα γραφεία του Δήμου, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης.

- Υποβληθείσες στην Πολωνία, και συγκεκριμένα στην δημόσια οικονομική υπηρεσία στο, δηλώσεις εισοδήματος, ετών 2009 έως και 2014.

- Την από 31/03/2011 βεβαίωση εργασίας του Νομαρχιακού Ειδικού Νοσοκομείου του σύμφωνα με την οποία εργαζότανε για το διάστημα από 01/10/2009 έως 31/03/2011, με πλήρες ωράριο ως ειδικευόμενη ιατρός.

- Την από 01/07/2011 σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου από 01/07/2011 έως 30/06/2016 με το Νομαρχιακό Ειδικό Νοσοκομείο του με είδος συμφωνημένης εργασίας βοηθός-ειδικευόμενος και ωράριο εργασίας πλήρες.

- Την από 31/05/2016 βεβαίωση του νηπιαγωγείου, μέλους του Ομίλου Παιδικής Εκπαίδευσης, σύμφωνα με την οποία η κόρη των προσφευγόντων, γεννηθείσα την 03/02/2010, κάτοχος του αριθμού μητρώου και κάτοικος, φοιτά στο νηπιαγωγείο, το οποίο βρίσκεται στην πόλη, επί της οδού, από την 01/09/2012 μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω βεβαίωσης, ενώ είναι εγγεγραμμένη μέχρι και την 31/08/2016.

Επειδή, από τα ως άνω στοιχεία του φακέλου αποδεικνύεται ότι, παρόλους τους προσωπικούς δεσμούς της προσφεύγουσας με την Ελλάδα ως τόπο κατοικίας του συζύγου, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς, ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων της είναι αποκλειστικά η Πολωνία, με την οποία δεν στερείται άλλως τε και προσωπικών δεσμών, πόσο μάλλον αφού εκεί διαμένει με την κόρη της.

Επειδή από τα ως άνω αναφερόμενα έγγραφα του Νομαρχιακού Ειδικού Νοσοκομείου του προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εργάστηκε εκεί με πλήρες ωράριο για ολόκληρα τα ημερολογιακά έτη 2012- 2015, και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να επισκέφθηκε τον σύζυγό της στην

Ελλάδα για διάστημα άνω των 183 ημερών ανά δωδεκάμηνο, έτσι ώστε να θεωρηθεί ότι έχει εδώ τη συνήθη διαμονή της.

Επειδή επιπλέον προσκομίζεται και η από 04/08/2014 βεβαίωση εγγραφής προσωρινής διαμονής του προσφεύγοντος στην ΠΟΛΩΝΙΑ, γεγονός που στηρίζει την βούληση της προσφεύγουσας (animus) να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξης της, των βιοτικών της σχέσεων, των υλικών της συμφερόντων, του υλικού της βίου και της επαγγελματικής της εγκατάστασης.

Επειδή, επιπλέον μεταξύ της Ελλάδος και της Λαϊκής Δημοκρατίας της Πολωνίας έχει συναφθεί συμφωνία (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 οποία συμφωνία υπεγράφη την 20/11/1987 και κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 1939/1991, οι δε διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 4078 - 80/1997 7μ.).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, αν ήθελε θεωρηθεί, ότι δεν μπορεί να προσδιορισθεί η μόνιμη κατοικία, το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων αλλά ούτε και η συνήθης διαμονή της προσφεύγουσας, εφαρμοστέο είναι σύμφωνα με τη ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Πολωνίας, το κριτήριο της υπηκοότητας, ήτοι εν προκειμένω το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είναι Πολωνή υπήκοος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδος είναι βάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. , με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014», διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

« 3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημόσιου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, ως υπόχρεος, υπέβαλε το από 04/08/2016 αίτημα περί τροποποίησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2010 έως και 2014, προκειμένου τα εισοδήματα αλλοδαπής της συζύγου του να μην δηλωθούν και συνεπώς να μην φορολογηθούν στην Ελλάδα και συνεπώς έχουν εφαρμογή αυτά οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/10/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του, ΑΦΜ, και β) της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής ως προς τα υποβληθέντα αιτήματα περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός, οικονομικών ετών 2013 και 2014, και ορίζουμε όπως η Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, και

β) την απόρριψη αυτής ως προς τα υποβληθέντα αιτήματα περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός, οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του
Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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