



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.09.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1978

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της με αριθμό πρωτ.12.2018 αίτησης τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της με αριθμό πρωτ.12.2018 αίτησης τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 απερρίφθη σιωπηρώς το αίτημά του για α) διενέργεια νέων εκκαθαρίσεων, αφού αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημά του το εισόδημα που απέκτησε στην αλλοδαπή και β) επιστροφή σε αυτόν του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, την αποδοχή του αιτήματος του για τροποποίηση/ανάκληση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 και την επανεκκαθάριση τους προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους.

- Είναι φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου.
- Φορολογήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο για το εισόδημα που απέκτησε σε αυτό.
- Η αξίωσή του για επιστροφή του καταβληθέντος φόρου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Ως προς τη με αριθμό πρωτ.12.2018 αίτηση τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε έως και το οικονομικό έτος 2012 ορίζεται ότι:

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση

της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

.....

7. 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 προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποιήσεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 19 του Ν 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1172/14-11-2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης» αναφέρεται ότι:

«5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/2012, ΣτΕ 425/2017 επταμ., ΣτΕ 845/2017 -7/2017, ΣτΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης. ...

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ.πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.»

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση ανάκλησης- τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 στις 28.12.2018 ήτοι πέραν της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, δε μπορεί, να γίνει αποδεκτή η ανάκληση της φορολογικής του δήλωσης του εν λόγω οικονομικού έτους, κάτι που αποτελεί προϋπόθεση για τη θεμελίωση του δικαιώματος του προσφεύγοντα, για την επιστροφή του αιτούμενου ποσού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη παραγραφής της απαίτησής του κατά του Δημοσίου για το οικονομικό έτος 2012 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τη με αριθμό πρωτ.12.2018 αίτηση τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 οριζόταν:

«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα 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 τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 61 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν:

«7. Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλλει τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την απόφαση που προβλέπεται στην επόμενη παράγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Αν τα δικαιολογητικά δεν υποβληθούν ή υποβληθούν εκπρόθεσμα, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

8.α. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά, τα οποία υποχρεούται να υποβάλλει κάθε φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ελλάδα, καθώς και οι προθεσμίες υποβολής τους στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

β. Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημα τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 61, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αν δεν προσκομισθούν ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

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
.....

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.».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1260/19-12-2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, διευκρινιστήκαν τα ακόλουθα:

«1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστάσεων και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα

δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος / τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική / δημόσια / άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης / φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, ...

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)]. Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1) / β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1) / β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος....»

Επειδή με την ΠΟΛ1058/2015 ορίζεται ότι:

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι

Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

.....

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, 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 δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

...

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (άρθρο 4 Ν.4172/2013), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού

έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

... Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι μετέβαλαν τη φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2014 μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως τις 31.12.2015).

.....

5. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική κατοικία των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων, εντός δυο μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών της παρ. 2 της παρούσης».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1201/2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013» ορίζεται ότι:

« 1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης 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 εγκυκλίου.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης,

αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

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).....».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης **ΣτΕ 1215/2017** αναφέρεται:

«Όπως δε έχει κριθεί, 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, 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 από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος (ΣτΕ 1445/2016 7μ.).

Πολύ δε περισσότερο, σε περίπτωση που ο σύζυγος δεν είναι κατ' αρχήν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι ο ίδιος δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του, ως υπόχρεου προς τούτο, δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Η τελευταία δικαιούται στην εν λόγω περίπτωση σε αυτοτελή υποβολή της σχετικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ηλεκτρονικά. Τούτο δε δεν αναιρείται ακόμη και στην περίπτωση που ο σύζυγος της, φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, υποχρεωθεί για ορισμένο φορολογικό έτος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα (άρθρο 3 παρ. 2 ν. 4172/2013). Κι αυτό γιατί το δικαίωμα της συζύγου να υποβάλλει αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματος της, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ερμηνευόμενη και υπό τό φως των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 2 και 5, 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ν.δ. 53/1974, Α' 256), δεν μπορεί να εξαρτάται από τη συγκυριακή απόκτηση εκ μέρους του συζύγου, φορολογικού κατοίκου εξωτερικού, εισοδημάτων που προκύπτουν στην Ελλάδα, γεγονός που θα προκαλούσε και ανασφάλεια δικαίου ως προς την τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας.

Περαιτέρω, η εκ μέρους της συζύγου αυτοτελής υποβολή ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν προϋποθέτει ούτε συνεπάγεται τη μεταβολή της δηλωθείσας στο Μητρώο σχέσεως των φορολογουμένων [βλ. άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ.1006/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Διαδικασία και δικαιολογητικά απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/ Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» (Β' 19/10-1-2014), η οποία εκδόθηκε κατ' επίκληση των άρθρων 10 και 11 του ν. 4174/2013 και εξακολουθεί να ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 41 παρ. 3 περ. γ του ν. 4389/2016, Α' 94)].

Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τον σύζυγο ως υπόχρεο και για τη δήλωση των εισοδημάτων της συζύγου-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 τη σύζυγο, όταν ο σύζυγος 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 (βλ. πάντως στην επόμενη σκέψη περί της δυνατότητας ενδεχομένως του ανωτέρω συστήματος να δεχθεί ήδη την

υποβολή δήλωσης μόνον από τη σύζυγο, όταν ο σύζυγος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας).

Τέλος, 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 στο μέτρο που δεν έχει θεσπισθεί εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικής δηλώσεως στην επίμαχη περίπτωση (βλ. άρθρο 1 παρ. 3-4 των μέχρι σήμερα εκδοθεισών υπό την ισχύ του ν. 4172/2013 αποφάσεων Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1088/17.4.2015, Β' 763, 1041/2016, Β' 926 και Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1034/2017, Β' 759) (πρβλ. ΣτΕ 1445/2016 7μ.)».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται:

«Επειδή, 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, *Scnumacker*, 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 συμβαλλομένων 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, *Όρφα* 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 économiques 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 διανομή 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 259/2011, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΣτΕ 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, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των

επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της.

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 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.

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.»

Επειδή, στο Νομοθ. Διάταγμα υπ' αριθ. 2732/1953 «περί κυρώσεως της μεταξύ της Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος» ορίζεται ότι:

«Άρθρον Ι

1. Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσας συμβάσεως είναι:

(α) εν Ελλάδι:

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου».

(β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας:

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου».

Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιονδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.

Άρθρον II

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

(α) Ο όρος «Ηνωμένον Βασίλειον» υποδηλοί την Μεγάλην Βρεττανίαν και Βόρειον Ιρλανδίαν μη συμπεριλαμβανομένων των Νήσων της Μάγχης και της Νήσου του Ανθρώπου (ISLE OF MAN).

(β) Ο όρος «Ελλάς» υποδηλοί τα εδάφη του Βασιλείου της Ελλάδος.

(γ) Ο όρος «εν των εδαφών» και «το έτερον έδαφος» υποδηλοί το Ηνωμένον Βασίλειον ή την Ελλάδα, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(δ) Ο όρος «φόρος» υποδηλοί τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου ή τον Ελληνικόν φόρον, ως 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.

Άρθρον IX

(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) αν τα 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 χρονικών διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,
- (β) αν αι υπηρεσiai παρέχωνται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και
- (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον.

Άρθρον XIV

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.

.....

3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως 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' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την αλλαγή φορολογικής κατοικίας και τη μεταφορά αυτής στο Ηνωμένο Βασίλειο, συντρέχουν στο πρόσωπό του όλες οι προϋποθέσεις διότι ζει και εργάζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας με πλήρες ωράριο ήδη από το έτος 2011. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε τα εξής έγγραφα:

1. Το από 06-04-2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της αρμόδιας βρετανικής φορολογικής αρχής, νομίμως μεταφρασμένο, που φέρει την επισημείωση της Χάγης (apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου από 01.10.2004 έως 06.04.2017.

2. Βεβαιώσεις αποδοχών των εργοδοτών για τα χρονικά διαστήματα 06.04.2012-05.04.2013, 06.04.2013-05.04.2014, 06.04.2014-05.04.2015, 06.04.2015-05.04.2016.

3. Βεβαίωση του ανώτερου συμβούλου του τμήματος ανθρωπίνου δυναμικού του ιδρύματος, με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων εργάσθηκε στο ίδρυμα αυτό από 01.10.2004 έως 30.05.2015 σε μόνιμη θέση, πλήρους απασχόλησης με 37,5 εργάσιμες ώρες ανά εβδομάδα.

4. Επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της από 04.10.2016 βεβαίωσης εργασιακού ιστορικού νομίμως μεταφρασμένης και με την επισημείωση της Χάγης (apostille) από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργάσθηκε από 01.10.2004 έως 30.04.2015 στο Νοσοκομείο και από 01.05.2015 έως 10.01.2016 στο Νοσοκομείο

5. Τις υποβληθείσες στη Βασιλική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων φορολογικές δηλώσεις με αριθμό φορολογικού μητρώου φορολογικών περιόδων 06.04.2013-05.04.2014, 06.04.2014-05.04.2015, 06.04.2015-05.04.2016.

6. Βεβαίωση της εταιρίας ορκωτών λογιστών που εδρεύει στο Λονδίνο στην οποία αναφέρεται ότι η εταιρία κατέθεσε για λογαριασμό του πελάτη της τις φορολογικές δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους 06.04.2013-05.04.2014, 06.04.2014-05.04.2015, 06.04.2015-05.04.2016.

7. Το από 06.08.2010 μισθωτήριο συμβόλαιο ακινήτου ευρισκόμενου στο Λονδίνο με διάρκεια μίσθωσης 99 έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων προέβη σε διακοπή της δραστηριότητάς του «ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολόγου» στις2015 με τη με αριθμό δήλωσή του που υπέβαλε στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, το οικονομικό έτος 2013 τα ακαθάριστα έσοδα του από ελευθέρια επαγγέλματα (στην Ελλάδα) ανήλθαν σε 2.580,00€, ενώ το εισόδημά του στην αλλοδαπή ανήλθε σε 96.185,39€, το οικονομικό έτος 2014 τα ακαθάριστα έσοδά του από ελευθέρια επαγγέλματα ανήλθαν σε 2.560,00€, ενώ το εισόδημά του στην αλλοδαπή ανήλθε σε 91.409,39€, το φορολογικό έτος 2014 δε δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επαγγέλματα, ενώ το εισόδημά του στην αλλοδαπή ανήλθε σε 101.578,31€, το φορολογικό έτος 2015 τα ακαθάριστα έσοδά του από ελευθέρια επαγγέλματα ανήλθαν σε 145,20€, ενώ το εισόδημά του στην αλλοδαπή ανήλθε σε 119.439,44€.

Επειδή, με τη με αριθμό 594/09.03.2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο το έτος 2016.

Επειδή, εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό πρωτ.12.2018 αίτηση τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 ζητώντας τη μη φορολόγηση στην Ελλάδα του εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε όλα τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ 1260/19-12-2014 και 1201/2017, από τα οποία προκύπτει η ημερομηνία έναρξης της απασχόλησής του (2004), ο μόνιμος και μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης του (2004 έως 2016 τουλάχιστον), στοιχεία για την ύπαρξη μισθωμένης κατοικίας του (για 99 έτη) στο Ηνωμένο Βασίλειο καθώς και στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή. Συνακόλουθα, τεκμηρίωσε ότι είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής τουλάχιστον για τα οικονομικά έτη 2013, 2014 και φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Επειδή, ο προσφεύγων κατέχει ακίνητα στην Ελλάδα, δηλώνει εισοδήματα από μίσθωση ακινήτων, καθώς και ιδιαίτερα χαμηλά εισοδήματα από την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος στην ημεδαπή (δυσανάλογα μικρά σε σχέση με τα κτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες). Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1260/2014 τα ανωτέρω εισοδήματα δεν αποτελούν από μόνα τους κριτήριο για τον προσδιορισμό της φορολογικής

κατοικίας, αλλά θα πρέπει να συνεκτιμώνται και επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το κέντρο των βιοτικών και ζωτικών συμφερόντων του φυσικού προσώπου βρίσκεται στην Ελλάδα.

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης νομολογίας για να κριθεί πού ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία. Εν προκειμένω, από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Συμφωνία μεταξύ της Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές, ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δεσμών του προσφεύγοντος είναι το Ηνωμένο Βασίλειο παρά το γεγονός ότι η σύζυγός του εργάζεται και ζει μόνιμα στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων απέδειξε ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου κατά τα οικονομικά έτη 2013, 2014 και φορολογικά έτη 2014 και 2015 και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το κέντρο των βιοτικών και ζωτικών του συμφερόντων βρίσκεται στην Ελλάδα θα πρέπει να γίνει δεκτή η με αριθμό πρωτ.12.2018 αίτησή του τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

A) την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το μέρος που αφορά στην αίτηση τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015.

B) την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το μέρος που αφορά στο οικονομικό έτος 2012 λόγω παραγραφής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α8 Επανεξέτασης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ζαχαράκη Αικατερίνη

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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