



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2.1.2023

Αριθμός απόφασης: 27

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με βάση την αρ. 1^η τροποποιητική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2016 της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, ο προσφεύγων είχε καταθέσει στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ την υπ' αριθ. πρωτ.αίτηση, με την οποία ζητούσε τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, προκειμένου από το έτος 2016 και μετά να θεωρείται φορολογικός κάτοικος της Ομοσπονδίας. Με την αρ.απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ το εν λόγω αίτημα έγινε δεκτό για το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και απορρίφθηκε για το φορολογικό έτος 2016, δεδομένου ότι κρίθηκε ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων κατά το εν λόγω έτος ήταν στην Ελλάδα. Αναλυτικότερα κρίθηκε ότι κατά το εν λόγω έτος και για διάστημα πλέον των 183 ημερών, διατηρούσε στην Ελλάδα οικονομικούς δεσμούς, ως ασκών ατομικό επάγγελμα με δραστηριότητα 'Υπηρεσίες καθηγητή φυσικής αγωγής' μέχρι τις 27.6.16 και ως ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής της εταιρείας με δραστηριότητα 'Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης' έως τις 29.12.2016, και προσωπικούς δεσμούς λόγω οικογενειακής εγκατάστασης.

Ο προσφεύγων προσέβαλε την ως άνω απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ.απόφαση. Με την ως άνω απόφαση, το ανώτατο Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση ακύρωσης κατά το μέρος που αφορούσε στη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016, δεδομένου ότι το αίτημα μεταβολής φορολογικής κατοικίας για φορολογικό έτος 2016 υπεβλήθηκε εντός του 2018, ενώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1201/2017 το σχετικό αίτημα υποβάλλεται εντός του επομένου έτους από εκείνο για το οποίο ζητείται η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, και δεν προβλέπεται σχετική διαδικασία για αναδρομική μεταβολή αυτής. Λόγω αυτού κρίθηκε ότι νομίμως απορρίφθηκε το αίτημα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του για το φορολογικό έτος 2016, και τούτο, όπως αναφέρεται στην εν λόγω απόφαση, ανεξαρτήτως του αν από τα στοιχεία αυτά αποδεικνύεται εάν πράγματι «...ο αιτών είχε μεταφέρει την κύρια και μόνιμη εγκατάστασή του στη σε χρόνο που τον καθιστούσε για το υπό κρίση έτος (2016) φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής δεδομένου ότι η μεν μίσθωση της κατοικίας του στη έλαβε χώρα στις 29.8.2016, η δε απασχόλησή του ως προπονητή δεν μπορούσε να ξεκινήσει προ της 1ης Ιουλίου 2016, ημερομηνία που στην οικεία σύμβαση εργασίας (η οποία δε φέρει ημερομηνία υπογραφής) ορίζεται ως χρόνος έναρξης της αντίστοιχης αγωνιστικής περιόδου (2016-2017).»

Κατόπιν της ως άνω απόφασης ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση τροποποιητική-δήλωση, με την οποία δηλώθηκαν στον κωδικό 389 καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης ύψους 165.236,57 € και στον κωδικό 651 φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τον ως άνω εισόδημα ύψους 21.480,76 €. Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ.επιφύλαξη επικαλούμενος ότι ως φορολογικός κάτοικος δεν υπείχε υποχρέωση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με το ως άνω εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης. Κατόπιν τούτου η Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ εξέδωσε την από προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με την οποία τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε η ανωτέρω επιφύλαξη του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η απόρριψη της επιφύλαξης κατά την υποβολή της ηλεκτρονικής της δήλωσης και να τροποποιηθεί η

προσβαλλόμενη πράξη λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά πληρούνται βάσει της ΠΟΛ. 1201/2017 οι προϋποθέσεις μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό.
- Η άσκηση ατομικής δραστηριότητας στην Ελλάδα υπό μορφή παροχής υπηρεσιών φυσικής αγωγής διακόπηκε και τυπικά στις 29-07-2016, και στην πραγματικότητα, δεν είχε παρά υποτυπώδη δραστηριότητα.
- Η ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή στην εταιρεία με την επωνυμία, από μόνη της δεν επαρκεί για να αποτελέσει στοιχείο για να χαρακτηριστεί ο προσφεύγων φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Δεν αντανάκλα οικονομικό συμφέρον του στην Ελλάδα, και δεν απαιτούσε τη φυσική παρουσία του στην Ελλάδα.
- Όσον αφορά τους προσωπικούς δεσμούς μου, κατά το έτος 2016, δεν διέθετε τέκνα, παρά μόνο σύζυγο, η δε, αρχική και μόνο, παραμονή αυτής στην Ελλάδα έχει παγίως κριθεί νομολογιακώς (βλ. ΣτΕ 2105/2018, 1215/2017, 1445/2016 7μ.) ότι δεν αποτελεί αποφασιστικό παράγοντα διατηρήσεως και της δικής του φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα. Σε κάθε περίπτωση, από 01-08-2016 έλαβε άδεια άνευ αποδοχών και μετεγκαταστάθηκε και αυτή στη, όπου και έκτοτε διαμένουν μαζί.
- Αναφορικά με την υπ' αριθμ.απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας καταχωρίστηκε από την 01.01.2017, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν υπέχει υποχρέωση να υποβληθεί, δήλωση φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προελεύσεως για το έτος 2016, δεδομένου ότι ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται ενώπιον της Υπηρεσίας μας η υπό κρίση προσφυγή κατά της με αρ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016 που εκδόθηκε βάσει της αρ. 1^η τροποποιητικής δήλωσής του φορολογικού έτους 2016, με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας, καθώς ο προσφεύγων αιτείται να γίνει δεκτό ότι, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προελεύσεως για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013 'Υποκείμενα του φόρου': «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 'Φορολογική κατοικία', όπως ήταν σε ισχύ για το υπό κρίση έτος: «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 Ελλάδας 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 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-..... Ομοσπονδίας που κυρώθηκε με τον ν. 3047/2002 (ΦΕΚ Α΄ 200/27.8.2002):

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος "κάτοικος" του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" σημαίνει κάθε πρόσωπο 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 τόπο ίδρυσης του νομικού προσώπου ή άλλης παρόμοιας φύσεως κριτηρίου, και επίσης συμπεριλαμβάνει αυτό το ίδιο Κράτος και κάθε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά σε 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, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η φορολογική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου 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, θα θεωρείται κάτοικος μόνο 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 είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1177/2014 'Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013':

«Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφε/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικούΕπομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη- συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών

δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη. Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας....»

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

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό...οφείλει να προσκομίσει:

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

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

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

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

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση). Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

.....8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για να γίνονται δεκτά από τη Φορολογική Διοίκηση τα ως άνω δικαιολογητικά έγγραφα αλλοδαπής, και εν προκειμένω της, πρέπει να προσκομίζονται σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα και να φέρουν βεβαίωση γνησιότητας κατά τα διεθνή νόμιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή με την αρ. 93/2020 απόφαση του ΣτΕ έχει κριθεί ότι: «Και ναι μεν η τυχόν άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος στην ημεδαπή αποτελεί στοιχείο, που, επιτρεπώς καταρχήν συναγόμενο από την έναρξη εργασιών του επιτηδευματία και από τη διατήρηση ενεργούς της εγγραφής του στο αντίστοιχο μητρώο της φορολογικής αρχής (πρβλ. ΣτΕ 89/2019, σχετ. με τις προϋποθέσεις επιβολής του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν.3986/2011), νομίμως συνεκτιμάται από τη διοίκηση κατά την εξέταση αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας. Σε περιπτώσεις, όμως, που, όπως εν προκειμένω, ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή, η παροχή, δηλαδή, εργασίας που απαιτεί, κατά κανόνα, την αυτοπρόσωπη παρουσία του φορολογούμενου στο εξωτερικό, για την απόρριψη του αιτήματος δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως απλή επίκληση της παράλειψης του ελεύθερου επαγγελματία να προβεί στην παύση των εργασιών του, με την υποβολή της προβλεπόμενης κατά νόμον δηλώσεως διακοπής άσκησης επαγγέλματος, αλλά απαιτείται, επιπλέον, η καταρχήν απόδειξη της εν της πράγμασιν ασκήσεως της σχετικής δραστηριότητας, με την επίκληση πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων (π.χ. τιμολόγια, εγγραφές σε φορολογικά βιβλία, δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας κ.ά.), από τα οποία προκύπτει ότι ο μεν ελεύθερος επαγγελματίας εξακολουθεί να δραστηριοποιείται επαγγελματικά στην Ελλάδα, η δε δραστηριότητά του αυτή αποτελεί, εν σχέσει με εκείνη που αναπτύσσει στην αλλοδαπή, την κύρια επαγγελματική του

δραστηριότητα και το βασικό μέσο βιοπορισμού του» και ότι «Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι η παροχή των υπηρεσιών, για τις οποίες εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια, δεν απαιτούσε, ως εκ της φύσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών (υπηρεσίες τεχνικού συμβούλου), την αυτοπρόσωπη παρουσία του αιτούντος στην ημεδαπή και, μάλιστα, για μακρά χρονικά διαστήματα, τα οποία, συναθροιζόμενα, υπερβαίνουν τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες εντός του οικείου ημερολογιακού έτους, δεν ετίθετο, εν προκειμένω, ούτε ζήτημα εφαρμογής του τεκμηρίου του άρθρου 4 παρ. 2 του ν.4172/2013, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η διοίκηση, επιχειρώντας να εξομοιώσει αυθαίρετα το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο αιτών δεν είχε προβεί σε παύση εργασιών με χρόνο φυσικής παρουσίας του στην Ελλάδα».

Επειδή με την αρ. απόφαση του ΣΤΕ έχει κριθεί ότι: «... η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα του αιτούντος περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2018, στηρίζοντας την κρίση της αυτή αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι αυτός ήταν μέχρι την 20-11-2018 διαχειριστής .. εταιρίας , εκλαμβάνοντας το τυπικό αυτό γεγονός ως επαρκές για τον εντοπισμό του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων και κατ' επέκταση για τον προσδιορισμό της κύριας και μόνιμης κατοικίας του στην Ελλάδα. Η κρίση, όμως, αυτή, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη. Τούτο δε διότι στηρίχθηκε μόνο στο ως άνω μη καθοριστικό και μη επαρκές πραγματικό γεγονός της κατοχής εκ μέρους του αιτούντος της ιδιότητας του διαχειριστή ημεδαπής εταιρίας, ανάγοντας αυτό σε αυτοτελές κριτήριο για τον καθορισμό της φορολογικής του κατοικίας στην Ελλάδα, χωρίς, παράλληλα, να συνεκτιμήσει τα λοιπά στοιχεία, τα οποία συγκροτούν την έννοια του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων (οικονομικοί, προσωπικοί και κοινωνικοί δεσμοί) και να αξιολογήσει τα αναφερθέντα στη σκέψη 9 προσκομισθέντα από τον ίδιο αποδεικτικά στοιχεία...»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων αιτείται να γίνει δεκτό ότι δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προελεύσεως για το φορολογικό έτος 2016, δεδομένου ότι κατά το εν λόγω έτος ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε τα κάτωθι:

1. Ακριβές αντίγραφο Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή, με επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης (Apostille), με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος της Ομοσπονδίας το έτος 2016.
2. Ακριβές αντίγραφο Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή, με επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης (Apostille) στην και Αγγλική γλώσσα, χωρίς μετάφραση στα Ελληνικά, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος της Ομοσπονδίας το έτος 2015.
3. Ακριβές αντίγραφο Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή) με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά, χωρίς επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης (Apostille), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος της Ομοσπονδίας το έτος 2017.
4. Ακριβές αντίγραφο Σύμβασης Εργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και της Επαγγελματικής Ομάδας Καλαθοσφαιρίσεως, με έδρα τη με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά, με την οποία προβλέπεται η πρόσληψη του προσφεύγοντος ως αθλητικού προπονητή της αντρικής ομάδας καλαθοσφαίρισης της για τρεις αθλητικές σαιζόν, 2016/2017, 2017/2018 και 2018/2019. Η σαιζόν ορίζεται από την 1η Ιουλίου έως την 30η Ιουνίου του επόμενου έτους. Ο μισθός του προσφεύγοντος προσδιορίζεται στο παράρτημα της σύμβασης

σε 120.000,00 € για την περίοδο από το 2016 έως 30 Ιουνίου 2017 (στο εν λόγω έγγραφο έχει παραμείνει κενή η συγκεκριμένη ημερομηνία της έναρξης περιόδου του έτους 2016), 120.000,00 € για την περίοδο από την 1^η Ιουλίου 2017 έως 30 Ιουνίου 2018, και 120.000,00 € για την περίοδο από την 1^η Ιουλίου 2018 έως 30 Ιουνίου 2019, καθαρά από φόρους, πλέον μπόνους. Η εν λόγω σύμβαση εργασίας δε φέρει ημερομηνία υπογραφής.

5. Ακριβές αντίγραφο Πιστοποιητικού Φόρου Εισοδήματος Φυσικού Προσώπου της..... για λογαριασμό της Φορολογικής Αρχής, με επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης (Apostille) και επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά, από το οποίο προκύπτει ότι προσφεύγων, με αριθμό TIN Ομοσπονδίας στο έτος 2016 είχε συνολικά εισοδήματα ύψους 12.251.399 και φόρος που παρακρατήθηκε και βεβαιώθηκε ύψους 1.592.682, με χειρόγραφη επισημείωση επ' αυτού ποσού εισοδήματος ύψους 165.236,56 € και φόρος εισοδήματος 21.480,76 €, αντίστοιχα, με ισοτιμία ύψους 74,1446. Στο εν λόγω πιστοποιητικό αναφέρεται ότι η διεύθυνση του προσφεύγοντος ήταν επί της οδού Από το εν λόγω έγγραφο δεν προκύπτει ότι δηλώθηκαν/φορολογήθηκαν άλλα εισοδήματα πέραν του ποσού των 165.236,56 € που δηλώθηκαν με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος που υποβλήθηκε στην Ελλάδα ως εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, ήτοι δεν προκύπτει ότι φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του στη για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016.

6. Ακριβές αντίγραφο του από 29.8.2016 Μισθωτηρίου Συμφωνητικού Κατοικίας, σε ακριβή επικυρωμένα αντίγραφα, στην και αγγλική γλώσσα, χωρίς μετάφραση στα Ελληνικά, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων μίσθωσε για τη διαμονή αυτού και της συζύγου του, κατοικία επί της οδού, για την περίοδο 1.9.2016-1.8.2017.

7. Ακριβές αντίγραφο της από 31.10.2018 βεβαίωσης της Τράπεζας, με επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων τηρούσε σε αυτή τρεις (3) τραπεζικούς λογαριασμούς από τον Αύγουστο του έτους 2014.

8. Το έντυπο Ε3 της ατομικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2016, από το οποίο προκύπτει ότι διακόπηκε και στις 26.7.2016 και ότι τα ακαθάριστα έσοδά ανήλθαν στο ποσό των 1.385,29 € και τα κέρδη στα 1.185,29 €.

9. Αντίγραφο του ατομικού δελτίου αδειών της συζύγου του προσφεύγοντος περιόδου 1.1.2016-19.11.2018 στο οποίο αναγράφεται άδεια άνευ αποδοχών με έναρξη την 1.8.2016 και λήξη την 31.1.2017, άδεια κύησης την περίοδο 21.2.2018-5.7.2018, και άδεια μικρής διάρκειας με έναρξη την 6.7.2018 και λήξη την 16.7.2018. Αντίγραφο της αρ. απόφασης της Ελληνικής Ακτοφυλακής περί χορήγησης άδειας άνευ αποδοχών για το εξωτερικό στη σύζυγο του προσφεύγοντος από 20.2.2017 και για έξι μήνες. Αντίγραφο της αρ. αίτησης της συζύγου του προσφεύγοντος περί χορήγησης άδειας άνευ αποδοχών για το εξωτερικό από 21.8.2017 έως 21.2.2018.

Επειδή προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τρόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τρόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τρόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τρόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση

αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν το δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣΤΕ 2105/2018).

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων είχε μεταφέρει την κύρια και μόνιμη εγκατάσταση του στη σε χρόνο που να τον καθιστούσε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από το από 29.8.2016 Μισθωτήριο Συμφωνητικό Κατοικίας (το οποίο δεν προσκομίστηκε στην ελληνική γλώσσα) ο προσφεύγων μίσθωσε κατοικία στη επί της οδού για την περίοδο 1.9.2016-1.8.2017 (σημειωτέον ότι στο προσκομισθέν πιστοποιητικό φόρου εισοδήματος αναφέρεται ότι η διεύθυνση του προσφεύγοντος ήταν επί της οδού στη,). Η δε απασχόλησή του ως προπονητή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα σύμβαση εργασίας δεν μπορούσε να ξεκινήσει πριν από την έναρξη της σαιζόν την 1.7.2016. Επισημαίνεται, δε, ότι ο μισθός του προσφεύγοντος για την σαιζόν 2016/2017 που αναφέρεται στο παράρτημα της εν λόγω σύμβασης αναφέρεται στην περίοδο από το 2016 έως 30 Ιουνίου 2017, χωρίς ακριβή ημερομηνία έναρξης (η ακριβή ημερομηνία έναρξης περιόδου το 2016 είναι κενή στο κείμενο αυτής), ενώ αντίστοιχα στις επόμενες περιόδους αναφέρεται ως ημερομηνία έναρξης η ημερομηνία 1^η Ιουλίου. Η εν λόγω σύμβαση εργασίας δε φέρει ημερομηνία υπογραφής. Σε κάθε περίπτωση, με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η παραμονή του στη για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών, όπως πχ στοιχεία θεωρήσεων εισόδου στη κλπ. Συνεπώς, βάσει των ως άνω εγγράφων δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων είχε συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη

Επιπροσθέτως, από το αντίγραφο Πιστοποιητικού Φόρου Εισοδήματος Φυσικού Προσώπου προκύπτει ότι προσφεύγων φορολογήθηκε για συνολικά εισοδήματα ύψους 12.251.399 (165.236,56 €) και παρακρατήθηκε και βεβαιώθηκε φόρος ύψους 1.592.682 (21.480,76 €). Ωστόσο, από το εν λόγω έγγραφο δεν προκύπτει ότι φορολογήθηκαν άλλα εισοδήματα πέραν του εν λόγω ποσού που δηλώθηκε με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος που υποβλήθηκε στην Ελλάδα ως εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, ήτοι δεν προκύπτει ότι φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του στη το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016.

Επιπλέον, ο προσφεύγων έχει προσκομίσει αντίγραφο Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή για το έτος 2015 (το οποίο προσκομίστηκε χωρίς μετάφραση στην ελληνική), ωστόσο όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο προσφεύγων έχει υποβάλει για το φορολογικό έτος 2015 την αρ. δήλωση φόρου εισοδήματος βάσει της οποίας φορολογήθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το παγκόσμιο εισόδημά του, και η εν λόγω δήλωση δεν έχει ανακληθεί. Περαιτέρω, δεν έχει προσκομιστεί βεβαίωση φόρου από τη Φορολογική Αρχή από την οποία να προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2015 φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του στη

Πέραν των ανωτέρω και στο πλαίσιο της συνεκτίμησης όλων των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων διατηρούσε ενεργή ατομική επιχείρηση με

δραστηριότητα 'Υπηρεσίες καθηγητή φυσικής αγωγής' μέχρι τις 27.6.16 και συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος και ήταν διαχειριστής στην εταιρεία με δραστηριότητα 'Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης' έως τις 29.12.2016.

Επισημαίνεται, δε, ότι σύμφωνα με το αρχείο του μητρώου του συστήματος TAXIS η σύζυγος του προσφεύγοντος ήταν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος και παραμένει μέχρι σήμερα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, η σύζυγος του προσφεύγοντος ήταν στην Ελλάδα για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1201/2017 θα πρέπει εν προκειμένω να προσκομίζονται και τα δικαιολογητικά της περ. β' της παρ. 3 αυτής. Ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν έχουν προσκομιστεί επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για τη μίσθωση κατοικίας (ούτε δε τα προσκομισθέντα στοιχεία ήταν στην ελληνική γλώσσα) και δεν προσκομίστηκαν λογαριασμοί κοινής ωφέλειας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις σχετικά με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται να προσκομιστούν προκειμένου να θεωρηθεί ένας φορολογούμενος ότι έχει φορολογική κατοικία στο εξωτερικό, καθώς και τα διαλαμβανόμενα στη ΣΤΕ 1445/2016 και 2105/2018, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε επαρκώς ότι είχε συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 και δεδομένου ότι διατηρούσε οικονομικούς και οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος είχε τη φορολογική του κατοικία στη Συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 που εκδόθηκε βάσει της αρ. 1^η τροποποιητικής δήλωσής του φορολογικού έτους 2016, και ως εκ τούτου, η παρούσα προσφυγή πρέπει να απορριφθεί σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της με αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2016:

Τελικό Χρεωστικό 57.445,12 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

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.