



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 10.3.2020

Αριθμός απόφασης: 522

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την υπ' αριθμ. 52/12.4.18 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Το υπ' αριθμ. 1/20.7.18 έγγραφο του τμήματος Β3 της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22.11.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - , ΑΦΜ , κατοίκου , κατά της με αρ. /19 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και κατά της με αρ. /19 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επί του από 26.7.19 αιτήματος τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020/20 Υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.

8. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

9. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22.11.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της -, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ./19 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προσδιορίστηκε ποσό φόρου ύψους 7.584,27 €. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τα στοιχεία της αρ. αρχικής δήλωσης που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στις 23.12.16, η οποία δήλωσε, ως κάτοικος Ελλάδας, ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389) ύψους 55.892,81 € και ποσό φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα (κωδ. 651) ύψους 12.076,42 €.

Με τη με αρ./19 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ δεν έγινε δεκτό το από 26.7.19 αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση αφαιρέθηκαν τα ποσά από τους ανωτέρω κωδικούς 389 και 651 και δηλώθηκε ο κωδικός 319 ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής με υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα. Το εν λόγω αίτημα τροποποίησης απορρίφτηκε διότι, αν και υφίσταται έμμισθη εργασία της προσφεύγουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο από το έτος 2013, η προσφεύγουσα ασκούσε ατομικό επάγγελμα με αντικείμενο εργασιών την παροχή νομικών υπηρεσιών (Δικηγόρου) από 30.6.09 έως και 31.12.15, και συνεπώς η προσφεύγουσα δε δύναται να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου από το φορολογικό έτος 2015.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση της με/19 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καθώς και της με αρ./19 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης βάσει της από 26.7.19 τροποποιητικής δήλωσης, προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Από το έτος 2013 έως και σήμερα ζει και εργάζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο όπου διαμένει με την οικογένειά της. Από το Σεπτέμβριο του 2011 έως και σήμερα δεν είχε εισοδήματα από την Ελλάδα (εκτός από το ποσό του μερίσματος που διένειμε ο Δικηγορικός Σύλλογος, μέχρι και το έτος 2014). Στην Ελλάδα ερχόταν μόνο την περίοδο των εορτών. Στις 28.8.19 απέκτησε άδεια διαμονής στο Η.Β. επ' αόριστον κατόπιν συνεχούς διαμονής για πέντε συνεχόμενα έτη.
2. Η αιτιολογία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ είναι αόριστη και αβάσιμη. Βάσει της νομοθεσίας της Ελλάδας, της διμερούς σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας- Ηνωμένου Βασιλείου και της αρ./2016 απόφασης του ΣτΕ η προσφεύγουσα ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικός κάτοικος Η.Β.
3. Η αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. βασίστηκε μόνο στο γεγονός ότι το εν λόγω έτος δεν είχε προβεί στο τυπικό της διακοπής εργασιών του ατομικού της επαγγέλματος στο Μητρώο, και όχι στο σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων. Το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων ήταν κατά το εν λόγω έτος στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013: «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 τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 ««1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου

ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

.....

7. Εάν κανένας από τους τρόπους κοινοποίησης που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 3 δεν μπορεί να λάβει χώρα, τότε κοινοποίηση πράξης η οποία αφορά τη φορολογία ακινήτων, είναι δυνατόν να συντελεσθεί με επίδοση στον ίδιο ή σε οποιοδήποτε ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει έννομη σχέση με τον κύριο ή επικαρπωτή του ακινήτου και είναι παρόν στο ακίνητο ή με θυροκόλληση της πράξης στο ακίνητο.»

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά την με αρ./19 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με την οποία προσδιορίστηκε ποσό φόρου ύψους 7.584,27, η προσφεύγουσα κατέβαλε στις 2.10.19 ποσό ύψους 660,00 €, και συνεπώς είχε λάβει γνώση της εν λόγω πράξης ήδη από την ως άνω ημερομηνία.

Επειδή, όσον αφορά την με αρ./19 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα στις 22.11.19, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

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.

3.Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να ενημερώνουν ότι η πράξη τους προσβάλλεται μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση

ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά της με αρ./19 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επί της από 26.7.19 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013: «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 τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

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

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος 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 την ΠΟΛ. 1177/2014 'Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013' είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας, εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και προσκομίζει i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή. Σχετικά με τη μεταβολή κατοικίας ή διαμονής βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 αναφέρεται ότι, για τα φυσικά πρόσωπα που εγκαθίστανται μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή μετά την 01 Ιανουαρίου 2014, θα εκδίδονταν συγκεκριμένες οδηγίες.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1058/2015 'Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του ν.4174/2013':

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό ... 2. 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. ...»

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου (Νομοθετικό Διάταγμα 2732/1953, ΦΕΚ Α' 329/1953):

«Άρθρον 2: 1. .. (η) Εν τη παρούσει Συβάσει, εκτός εάν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου:1) 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 ούχι πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ούχι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. ...»

Επειδή προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1. Το από 16.1.17 πιστοποιητικό κατοικίας (Letter of confirmation of residence) της Υπηρεσίας Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα, με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού, αρ.,,, ήταν κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου για φορολογικούς σκοπούς από την 1.2.13 έως τις 9.1.17.

2. Την από 12.11.12 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας με διεύθυνση,,, διάρκειας μίσθωσης 23.11.12-22.11.13.

3. Την από 24.10.13 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας με διεύθυνση,,, διάρκειας μίσθωσης 23.11.13-22.11.14.

4. Την από 27.5.14 σύμβαση της προσφεύγουσας και του με τον εκμισθωτή για τη μίσθωση κατοικίας με διεύθυνση,, με διάρκειας μίσθωσης από τις 10.6.14 για 12 μήνες (με ρήτρα ειδοποίησης 2 μήνες πριν τη διακοπή). Προς απόδειξη της συνέχισης της μίσθωσης και την

παραμονή της στο εν λόγω ακίνητο και πέραν του ανωτέρου χρονικού διαστήματος, η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 13.10.15 επιστολή της Υπηρεσίας Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου προς την προσφεύγουσα στην ανωτέρω διεύθυνση του εν λόγω ακινήτου. Επιπροσθέτως, προσκόμισε το αρ. και με ημερομηνία 8.8.15 τιμολόγιο της,, προς την προσφεύγουσα, για την παροχή εργασιών επιδιόρθωσης διαρροής στην ως άνω κατοικία,,, Τέλος, προσκόμισε τις από 6.12.15 και 7.12.15 εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με τα οποία η προσφεύγουσα ενημέρωνε τον εκμισθωτή ότι σε δύο μήνες (από τις 6.12.15) η προσφεύγουσα θα αποχωρούσε από το μίσθιο και η μίσθωση θα συνεχιζόταν με το έτερο συμβαλλόμενο μέρος και έναν άλλο νέο ένοικο.

5. Την από 25.11.15 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας με διεύθυνση,,, διαμέρισμα 210, διάρκειας μίσθωσης 5.1.16-4.1.17.

6. Την από 1.1.17 σύμβαση μίσθωσης κατοικίας με διεύθυνση,,, διαμέρισμα 210, διάρκειας μίσθωσης 5.1.17-4.1.18.

7. Τη βεβαίωση εργασίας της (Λονδίνο, Ηνωμένο Βασίλειο) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εργαζόταν στην εν λόγω εταιρεία την περίοδο 1.11.12-2.5.14.

8. Την από 27.1.17 βεβαίωση εργασίας της (Λονδίνο, Ηνωμένο Βασίλειο) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εργαζόταν στην εν λόγω εταιρεία ως βοηθός δικηγόρου την περίοδο 7.5.14-26.6.15.

9. Την από 18.1.17 βεβαίωση εργασίας της (Λονδίνο, Ηνωμένο Βασίλειο) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εργαζόταν στην εν λόγω εταιρεία την περίοδο 27.7.15-15.8.16.

10. Αντίγραφο της σύμβασης εργασίας της προσφεύγουσας με την σύμφωνα με την οποία η σύμβαση ήταν αορίστου χρόνου, ο χρόνος έναρξης εργασίας ήταν στις 27.7.15, ο τίτλος εργασίας της προσφεύγουσας ήταν νομικός σύμβουλος, και ο τόπος εργασίας ήταν καταρχήν στα γραφεία της εταιρείας στο Λονδίνο, με την πρόβλεψη ότι θα μπορούσε να ζητηθεί η εργασία της και σε άλλα γραφεία της εταιρείας ή του ομίλου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου ή ανά τον κόσμο.

11. Την από 11.11.19 βεβαίωση εργασίας στη σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εργαζόταν στην εν λόγω εταιρεία την περίοδο Ιανουάριος 2017 – Δεκέμβριος 2017.

12. Την από 20.5.19 βεβαίωση εργασίας της (Λονδίνο, Ηνωμένο Βασίλειο) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εργάζεται στην εν λόγω αρχή ως συνεργάτης στο τμήμα Συμμόρφωσης και Επίβλεψης Αγορών από τις 4.5.19 έως και σήμερα.

13. Το από 28.8.19 έγγραφο χορήγησης άδειας διαμονής της προσφεύγουσας επ' αόριστον στο Ηνωμένο Βασίλειο.

14. Το από 30.11.17 πιστοποιητικό γάμου της προσφεύγουσας με τον στο Λονδίνο, Ηνωμένο Βασίλειο.

15. Αντίγραφο σελίδας των στοιχείων του παιδικού βιβλιαρίου υγείας της , γεννηθείσας στις 22.2.18.

16. Καταστάσεις γραμματίων προκαταβολής - Δικαστήρια και κατάσταση γραμματίων προκαταβολής - Συμβόλαια του Δικηγορικού Συλλόγου για την προσφεύγουσα,

σύμφωνα με τις οποίες δεν υπάρχουν καταχωρημένα γραμμάτια προκαταβολής για δικαστήρια και συμβόλαια από 1.9.11 έως 4.11.19.

17. Κατάσταση μερισμάτων δικηγόρων, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εισέπραξε το έτος 2011 ποσό ύψους 647,06 €, το έτος 2012 ποσό ύψους 383,23 €, το έτος 2013 ποσό ύψους 294,12 € και το έτος 2014 ποσό ύψους 47,05 €.

18. Το από 30.12.16 έγγραφο του ΕΤΑΑ, Ταμείο Νομικών, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα απαλλάχθηκε από την ασφάλιση στον εν λόγω φορέα την περίοδο 1.1.14-31.12.15 λόγω της δραστηριότητας της εργασίας της προσφεύγουσας ως μισθωτής στο Ηνωμένο Βασίλειο.

19. Το από 13.3.17 έγγραφο του ΕΦΚΑ σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εξαιρέθηκε από την ασφάλιση στους κλάδους υγείας-πρόνοιας του εν λόγω φορέα την περίοδο 1.1.14-31.12.15 λόγω της δραστηριότητας της εργασίας της προσφεύγουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο.

20. Την αρ./17 βεβαίωση μεταβολής ατομικών στοιχείων της προσφεύγουσας στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Λευκάδας, με την οποία δηλώθηκε ως χώρα κατοικίας το Ηνωμένο Βασίλειο με ημερομηνία μεταβολής την 13.3.17.

Επειδή, με τη με αρ./19 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ απορρίφθηκε το από 26.7.19 αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία αφαιρέθηκαν τα ποσά από τους ανωτέρω κωδικούς 389 και 651 και δηλώθηκε ο κωδικός 319 ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής με υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα, με την αιτιολογία ότι, αν και υφίσταται έμμισθη εργασία της προσφεύγουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο από το έτος 2013, η προσφεύγουσα ασκούσε ατομικό επάγγελμα με αντικείμενο εργασιών την παροχή νομικών υπηρεσιών (Δικηγόρου) από 30.6.09 έως και 31.12.15.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου του μητρώου του TAXIS η προσφεύγουσα ασκούσε στην Ελλάδα τη δραστηριότητα παροχής νομικών υπηρεσιών (δικηγόρου), με έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις 30.6.09 και διακοπή στις 31.12.15.

Στα προσκομισθέντα αντίγραφα σελίδων του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων έχουν καταχωριστεί έσοδα από το έτος 2009 μέχρι και τις 31.12.12 και έξοδα από το έτος 2009 μέχρι και τις 24.2.11.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου του ΦΠΑ του TAXIS η προσφεύγουσα υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις για τις περιόδους 1.7.10-31.12.10, 1.1.11-31.12.11, 1.1.12-31.12.12 και 1.1.13-31.12.13. Στην εκκαθαριστική δήλωση περιόδου 1.1.12-31.12.12 έχουν καταχωριστεί εκροές ύψους 388,23 € (μέρισμα Δικηγορικού Συλλόγου) και εισροές ύψους 130,00 €. Στην εκκαθαριστική δήλωση περιόδου 1.1.13-31.12.13 έχουν καταχωριστεί εκροές ύψους 294,12 € (μέρισμα Δικηγορικού Συλλόγου) και δεν έχουν καταχωριστεί εισροές.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, δεν προκύπτει ενεργή άσκηση της δραστηριότητας παροχής νομικών υπηρεσιών και έσοδα από την εν λόγω δραστηριότητα κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., απορρίπτοντας το υπό κρίση αίτημα της προσφεύγουσας λόγω της άσκησης ατομικού επαγγέλματος, δεν αιτιολόγησε επαρκώς, συνεκτιμώντας όλα τα πρόσφορα στοιχεία που διέθετε, τη κρίση του περί κέντρου των ζωτικών συμφερόντων της προσφεύγουσας κατά το φορολογικό έτος 2015 στην Ελλάδα.

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 πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα είχε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015 τη φορολογική της κατοικία στο Ηνωμένο Βασίλειο, και συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις για το εν λόγω έτος η προσφεύγουσα δύναται να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που τυχόν προέκυψε στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, η από 26.7.19 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2015 πρέπει να γίνει δεκτή, και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ να προβεί σε εκκαθάριση αυτής σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22.11.19** και αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς προσφυγής της - , ΑΦΜ , την αποδοχή της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2015 και τη διενέργεια εκκαθάρισης αυτής σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

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

ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΥ

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.