



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

25/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:

1691

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
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 από **27-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της σιωπηρής απόρριψης της αρ. /29.12.2022 αίτησης εκκαθάρισης της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. πρωτ. /03-05-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

6. Τα με αριθ. πρωτ. /19-07-2023, /04-08-2023 και /30-08-2023 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.

7. Τη με αριθ. /22-09-2023 απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **27-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 14-07-2017 ηλεκτρονικά τη με αριθμό αρχική δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 στην οποία δήλωσε στον κωδικό 389 το ποσό 39.953,48 € που αφορά σε καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης καθώς και το ποσό του φόρου που της παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή. Η εν λόγω αρχική δήλωση εκκαθαρίστηκε, κατόπιν ελέγχου χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών, και για το λόγο αυτό εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/21-04-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, στην οποία έγινε αποδεκτό από τη φορολογική αρχή μόνο το ποσό μισθών αλλοδαπής στον κωδικό 389, ενώ ο παρακρατηθείς φόρος διαγράφηκε.

Κατόπιν, η προσφεύγουσα υπέβαλε χειρόγραφα στις 21-06-2022 στη Δ.Ο.Υ Χολαργού την 1η τροποποιητική δήλωση στην οποία δήλωσε στον κωδικό 389 το ποσό των 38.913,68 € σχετικά με τους μισθούς που απέκτησε το φορολογικό έτος 2016 στην αλλοδαπή και στον κωδικό 651 το ποσό των 8.982,19 € σχετικά με το φόρο που καταβλήθηκε το έτος 2016 στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό, υποβάλλοντας σχετικά μια μετάφραση αντιγράφου ηλεκτρονικής βεβαίωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών έτους 2016 της αλλοδαπής. Η εν λόγω 1η τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2016 δεν έγινε αποδεκτή από την φορολογική αρχή της Δ.Ο.Υ Χολαργού και δεν εκκαθαρίστηκε, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΔ, άρθρο 16 και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/2014.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε χειρόγραφα στις 29-12-2022 στη Δ.Ο.Υ Χολαργού την με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2022 υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε τον κωδικό 319 της δήλωσης, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα (και διέγραψε τα ως άνω ποσά από τους κωδικούς 389 και 651). Η εν λόγω 2η τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2016 δεν έγινε αποδεκτή από την φορολογική αρχή της Δ.Ο.Υ Χολαργού και δεν εκκαθαρίστηκε, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΔ, άρθρα 5, 10 και 16, στον ΚΦΕ άρθρο 4 παρ. 2 και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1201/2017. Κατά της σιωπηρής απόρριψης της αρ./29-12-2022 ως άνω αίτησης μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου στρέφεται η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της αρ./29-12-2022 αίτησης εκκαθάρισης της 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου και την επιστροφή εντόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, ισχυριζόμενη ότι για το φορολογικό έτος 2016 είναι κάτοικος Γερμανίας και συνεπώς στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο μόνο για το

εισόδημα που τυχόν απέκτησε στην Ελλάδα. Προς τούτο, υπέβαλε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία με τα με αριθ. πρωτ./19-07-2023,/04-08-2023 και/30-08-2023 συμπληρωματικά υπομνήματά της.

Επειδή η υποβολή του με αριθ. πρωτ./30-08-2023 συμπληρωματικού υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ΚΦΔ και συνεπώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στον πληρεξούσιο και αντίκλητο δικηγόρο της προσφεύγουσας με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/29-09-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

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 της σιωπηρής απόρριψης της αρ./29.12.2022 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, με την οποία τίθενται ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας, καθώς η προσφεύγουσα αιτείται να γίνει δεκτό ότι, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, δεν οφείλει φόρο εισοδήματος για τα ποσά από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης που είχε δηλώσει αρχικά στον κωδικό 389 της δήλωσης και διέγραψε με την ως άνω τροποποιητική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ: «1. 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με την Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, η οποία κυρώθηκε με τον α.ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/4-8-1967 τ. Α΄) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» ορίζεται ότι :

«`Αρθρον Ι

(1) Οι υπαγόμενοι εις την παρούσαν συμφωνίαν φόροι είναι:

1. Εν τη Ομοσπονδία Δημοκρατία της Γερμανίας ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών, ο φόρος κεφαλαίου, ο φόρος επιτηδεύματος (καλούμενοι εφεξής «φόροι της Ομόσπονδου Δημοκρατίας»).

2. Εν τω Βασιλεία της Ελλάδος ο φόρος εισοδήματος επί φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος επί νομικών προσώπων (καλούμενοι εφεξής «ελληνικός φόρος»).

(2) Η παρούσα συμφωνία εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου ή ουσιωδώς παρομοίου φόρου επιβληθησομένου επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.

Άρθρον II.

1) Ο όρος "φόρος" σημαίνει τον φόρον της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή τον ελληνικόν φόρον, ως το κείμενον ορίζει.

4) α) Ο όρος "κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών" σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγουμένης παραγράφου άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες: αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρων ζωτικών συμφερόντων). ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις έν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν. γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δδ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

Άρθρον XI.

1. 2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις τό έτερον τούτο Κράτος.

(3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηται μόνον εις το πρώτον μηνονευθέν Κράτος εάν: α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείον φορολογικόν έτος. β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτεται εκ των κερδών μόνιμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει. ..»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος..... 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, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των

ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. 2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. ...»

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':

«...Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. 1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

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.

[...]

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 εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, 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: «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 ... Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.....

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).

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. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.....»

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, ΣΤΕ 2353/2022 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, ρυθμίσεις για τη φορολογική κατοικία περιέχουν και οι προπαρατεθείσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013. Με τις διατάξεις αυτές, οι οποίες εναρμονίζονται προς τα ισχύοντα στη διεθνή πρακτική, καθιερώνεται, κατ' ουσίαν, τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα που διαμένουν στη χώρα για διάστημα που, συνυπολογιζομένων και ολιγοήμερων διαστημάτων απουσίας στο εξωτερικό, είναι μεγαλύτερο του ημίσεως ενός πλήρους ημερολογιακού έτους. Για τη συναγωγή του τεκμηρίου αυτού απαιτείται, ωστόσο, η εκ μέρους της φορολογικής αρχής απόδειξη της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το καθορισθέν υπό του νόμου ελάχιστο χρονικό διάστημα (ΣΤΕ 2353/2022). Η μη απόδειξη της πραγματικής βάσης του τεκμηρίου δεν αποκλείει, πάντως, την εφαρμογή των κριτηρίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 για την εξεύρεση της φορολογικής κατοικίας του μη διαμένοντος για μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα στην Ελλάδα προσώπου (ΣΤΕ 2105/2018).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε χειρόγραφα στις 29-12-2022 στη Δ.Ο.Υ Χολαργού την με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2022 υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης της 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε τον κωδικό 319 της δήλωσης, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και διέγραψε τα ποσά που είχε δηλώσει με την αρχική και την 1^η τροποποιητική δήλωση στον κωδικό 389, το καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, και στον κωδικό 651, τον αντίστοιχο παρακρατηθέντα

φόρο. Η εν λόγω 2η τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2016 δεν εκκαθαρίστηκε από την Δ.Ο.Υ Χολαργού, ήτοι το εν λόγω αίτημα απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα δεν εκκαθαρίστηκε η ως άνω αίτηση και δεν εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ότι εσφαλμένα έχει καταλογιστεί ποσό φόρου για το εισόδημα που απέκτησε από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης που (εκ παραδρομής) είχε δηλώσει με την αρχική και την 1^η τροποποιητική δήλωση στον κωδικό 389.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όταν η αίτηση μεταβολής κατοικίας υποβάλλεται μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτή εξετάζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ.1177/2014 και τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1201/2017.

Η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας είναι δυνατή σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού - εγκαταστάθηκε μόνιμα στην αλλοδαπή - και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι το κρινόμενο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, προσκόμισε τόσο με την παρούσα προσφυγή και όσο και με τα με αριθ. πρωτ./19-07-2023,/04-08-2023 και/30-08-2023 συμπληρωματικά υπομνήματά της τα κάτωθι:

1. Το από 12-07-2023 πιστοποιητικό για φορολογικούς λόγους του Κρατιδίου του Βερολίνου της Γερμανίας, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι εγγεγραμμένη και ανήκει φορολογικά στην Δ.Ο.Υ. του Μίτε/ Τιέργκαρτεν για το φόρο εισοδήματος από την 01-01-2015, δεν οφείλει φόρους και έχει υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων 24 μηνών εμπρόθεσμα.

2. Το από 04-07-2023 πιστοποιητικό δήλωσης κατοικίας της Δημοτικής Αρχής του, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα κατοικούσε από τις 06-09-2015 έως τις 22-08-2016 στην, από τις 22-08-2016 έως την 21-08-2017 στην, και από 15-03-2020 έως και σήμερα στην

3. Την από 15-04-2019 βεβαίωση απασχόλησης της προσφεύγουσας στην εταιρεία, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα απασχολήθηκε στην εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 29-08-2015 έως 30-11-2018 ως Διαχειριστής προϊόντος για την ως άνω εταιρεία στο

4. Την από 28-07-2023 βεβαίωση ασφαλιστικής κάλυψης από την, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα, η οποία έχει γερμανικό αριθμό συνταξιοδοτικής ασφάλισης, είναι μέλος του ασφαλιστικού φορέα από τις 14-04-2015 και έχει εθελοντική κάλυψη ασφάλειας υγείας από την 01 Ιανουαρίου 2021.

5. Αντίγραφο της ηλεκτρονικής βεβαίωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών έτους 2016 σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε συνολικό ακαθάριστο ποσό από μισθούς ύψους 48.935,67 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 8.982,19 €.

6. Αντίγραφο της ηλεκτρονικής βεβαίωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών έτους 2019 σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε συνολικό ακαθάριστο ποσό από μισθούς ύψους 32.472,20 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 10.135,88 €.

7. Αντίγραφο του μισθωτηρίου κατοικίας στην Γερμανία, με έναρξη ισχύος την 22-08-2016 και λύση την 21-02-2017 σε ακίνητο επί της οδού στην 66/67,,

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα την 05-07-2023 αιτήθηκε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. του την έκδοση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει το από 12-07-2023 πιστοποιητικό για φορολογικούς λόγους του Κρατιδίου του της Γερμανίας, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν της από 05-07-2023 αιτήσεως που υπέβαλε η ίδια ενώπιον της Δ.Ο.Υ. του για χορήγηση πιστοποιητικού για φορολογικούς λόγους. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο η προσφεύγουσα είναι εγγεγραμμένη και ανήκει φορολογικά στην Δ.Ο.Υ. του για το φόρο εισοδήματος από την 01-01-2015, δεν οφείλει φόρους και έχει υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων 24 μηνών εμπρόθεσμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει επικυρωμένη μετάφραση του από 13-07-2023 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. του, με τίτλο «Καμία έκδοση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για τα ημερολογιακά έτη πριν από το 2019, δεν είναι δυνατή η έκδοση διπλού πιστοποιητικού» στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Στις 05 Ιουλίου 2023 εμφανισθήκατε στους υπηρεσιακούς χώρους της Εφορίας. Σας εξήγησα ότι δεν είναι πλέον δυνατή η έκδοση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για περιόδους πριν από το 2019.

Λάβατε αντίγραφο της εκδοθείσας βεβαίωσης φόρου εισοδήματος για το 2015 με ημερομηνία 13 Φεβρουαρίου 2020 και εξέδωσα επίσης τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας για τα ημερολογιακά έτη 2019 έως 2022.

Στις 12 Ιουλίου 2023 εκδόθηκε από την αρμόδια υπηρεσία εκτίμησης πιστοποιητικό φορολογικής ενημέρωσης εκκαθάρισης και σας εστάλη ταχυδρομικώς.

Αυτό σημαίνει ότι έχετε εξαντλήσει όλες τις αιτήσεις σας- η διπλή πιστοποίηση αποκλείεται από το νόμο.»

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τα δικαιολογητικά που είναι απαραίτητα για την απόδειξη της μεταβολής φορολογικής της κατοικίας στη Γερμανία το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016. Σε κάθε περίπτωση, από τα ως άνω προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ο προβλεπόμενος με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1177/2014 μόνιμος χαρακτήρας της εγκατάστασης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, της ΣΑΔΦ Ελλάδας - Γερμανίας, της ΠΟΛ. 1201/2017 και της ΠΟΛ. 1177/2014 η προσφεύγουσα, ως φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, δεν φορολογείται στην Ελλάδα για το εισόδημα που απέκτησε από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η προσφεύγουσα υπόκειται σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημα της που προκύπτει στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτή η με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2022 υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης της 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, και

συγκεκριμένα να καταχωριστεί ο κωδικός 319 της δήλωσης, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και να διαγραφούν τα ποσά που είχαν δηλωθεί με την αρχική και την 1^η τροποποιητική δήλωση στους κωδικούς 389 και 651, και πρέπει να διενεργηθεί εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από **27-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2022 αίτησης περί εκκαθάρισης της 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, και την εκκαθάριση αυτής σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.