



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 3.9.2024

Αριθμός απόφασης: 2426

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **8.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου κατά της σιωπηρής απόρριψης της αρ./11.12.2023 αίτησης εκκαθάρισης των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

6. Τα με αριθ. πρωτ./8.7.2024,/30.8.2024 &/2.9.2024 συμπληρωματικά έγγραφα της προσφεύγουσας.

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

Επί της από **8.4.2024** 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, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 η προσφεύγουσα υπέβαλε, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, τις εξής αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος:

α. την αρ. αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2017, με την οποία δηλώθηκε στον κωδ. 389 ('Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης') ποσό ύψους 43.613,22 €,

β. την αρ. αρχική μηδενική δήλωση φορολογικού έτους 2018 (δε δηλώθηκε κάποιο ποσό εισοδήματος), και

γ. την αρ. αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2019, με την οποία δηλώθηκε στον κωδ. 389 ('Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης') ποσό ύψους 22.336,22 €.

Οι ως άνω αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 εκκαθαρίστηκαν κατόπιν ελέγχου, χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών και εκδόθηκαν οι με αρ. ειδοποίησης/15-06-2021,/30-07-2019 και/03-06-2021 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Στις 11-12-2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ Χολαργού τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2023 υπό κρίση αίτηση μετά των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, με τις οποίες δήλωσε στον κωδικό 319 ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα. Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις δεν έγιναν αποδεκτές από τη Δ.Ο.Υ Χολαργού και δεν εκκαθαρίστηκαν καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της αρ./11-12-2023 αίτησης εκκαθάρισης των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου και την επιστροφή εντόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, ισχυριζόμενη ότι κατά τα εν λόγω φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 ήταν κάτοικος Γερμανίας και συνεπώς στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που τυχόν απέκτησε στην Ελλάδα. Προς τούτο, επικαλείται τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή καθώς και τα με αριθ. πρωτ./8.7.2024,/30.8.2024 &/2.9.2024 συμπληρωματικά έγγραφα της προσφεύγουσας.

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.

``Αρθρον ΙΙ.

1) Ο όρος "φόρος" σημαίνει τον φόρον της Ομοσπονδίας 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 καθορισθῇ ἢ εάν δεν διαθέτῃ μόνιμον κατοικίαν εις ἓν των δύο Συμβαλλομένων Κρατῶν θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν. γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονῆς εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη εις ουδέν ἐξ αὐτῶν θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δδ) εάν εἶναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατῶν ἢ ουδενός ἐξ αὐτῶν, αἱ ἀρμόδιαι ἀρχαὶ των Συμβαλλομένων Κρατῶν θα αποφασίζωσιν ἐπὶ του ζητήματος δι' ἀμοιβαίας συμφωνίας.

Ἄρθρον XI.

1. 2. Μισθοί, ημερομίσθια καὶ ἄλλαι παρομοίας φύσεως ἀμοιβαὶ κτῶμεναι ὑπο κατοίκου ἐνός των Συμβαλλομένων Κρατῶν δι' ἐμμισθον ἀπασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον ἐν τῷ Κράτει τούτῳ, ἐκτός εάν ἡ ἀπασχόλησις ἀσκῆται ἐἰς τὸ ἕτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν ἡ ἀπασχόλησις ἀσκῆται οὕτῳ, πᾶσα ἐξ αὐτῆς ἀπορρέουσα ἀποζημίωσις δύναται νὰ φορολογηθῇ ἐἰς τὸ ἕτερον τούτο Κράτος.

(3) Ἀνεξαρτήτως των διατάξεων τῆς ἀνωτέρω παραγράφου (2) ἀποζημίωσις κτῶμένη ὑπὸ κατοίκου ἐνός των Συμβαλλομένων Κρατῶν δι' ἐμμισθον ἀπασχόλησιν ἀσκουμένην ἐν τῷ ἐτέρῳ Συμβαλλομένῳ Κράτει θα φορολογῆται μόνον ἐἰς τὸ πρῶτον μηνονευθέν Κράτος εάν: α) ὁ λαμβάνων εὐρίσκεται ἐἰς τὸ ἕτερον τούτο Κράτος διὰ χρονικὴν περίοδον ἢ περιόδους μὴ υπερβαινούσας συνολικῶς 183 ἡμέρας κατὰ οἰκείον φορολογικόν ἔτος. β) ἡ ἀποζημίωσις καταβάλλεται ὑπὸ ἢ διὰ λογαριασμόν ἐργοδότη οὗ οὗτος δὲν εἶναι κάτοικος του ἐτέρου τούτου Κράτους καὶ γ) ἡ ἀποζημίωσις δὲν ἐκπίπτει ἐκ των κερδῶν μόνιμου ἐγκαταστάσεως ἢ καθωρισμένης βάσεως τὴν ὁποίαν ὁ ἐργοδότης διατηρεῖ ἐν τῷ ἐτέρῳ τούτῳ Κράτει. ...»

Ἐπειδὴ, στῖς διατάξεις του ἀρθρου 3 του ν.4172/2013 ὀρίζεται ὅτι: «1. Ὁ φορολογούμενος που ἔχει τὴ φορολογικὴ κατοικία του στὴν Ελλάδα ὑπόκειται σὲ φόρο γιὰ τὸ φορολογητέο εἰσόδημα του που προκύπτει στὴν ἡμεδαπή καὶ τὴν αλλοδαπή, ἥτοι τὸ παγκόσμιο εἰσόδημα του που αποκτάται μέσα σὲ ὀρισμένο φορολογικὸ ἔτος..... 2. Ὁ φορολογούμενος που δὲν ἔχει τὴ φορολογικὴ κατοικία του στὴν Ελλάδα ὑπόκειται σὲ φόρο γιὰ τὸ φορολογητέο εἰσόδημα του που προκύπτει στὴν Ελλάδα καὶ αποκτάται μέσα σὲ ὀρισμένο φορολογικὸ ἔτος.».

Ἐπειδὴ, σύμφωνα με τῖς διατάξεις του ἀρθρου 4 του Ν. 4172/2013: «1. Ἐνα φυσικὸ πρόσωπο εἶναι φορολογικὸς κάτοικος Ελλάδας, ἐφόσον: α) ἔχει στὴν Ελλάδα τὴ μόνιμη ἢ κύρια κατοικία του ἢ τὴ συνήθη διαμονή του ἢ τὸ κέντρο των ζωτικῶν του συμφερόντων, ἥτοι τοὺς προσωπικοὺς καὶ οικονομικοὺς δεσμοὺς του 2 . Ἐνα φυσικὸ πρόσωπο που βρίσκεται στὴν Ελλάδα συνεχῶς γιὰ χρονικὸ διάστημα που υπερβαίνει τῖς ἐκατὸν ογδόντα τρεῖς (183) ἡμέρες, συμπεριλαμβανομένων καὶ σύντομων διαστημάτων παραμονῆς στο ἐξωτερικὸ, εἶναι φορολογικὸς κάτοικος Ελλάδος ἀπὸ τὴν πρώτη ἡμέρα παρουσίας του στὴν Ελλάδα. Τὸ προηγούμενο ἐδάφιο δὲν ἐφαρμόζεται στὴν περίπτωση φυσικῶν προσώπων που βρίσκονται στὴν Ελλάδα ἀποκλειστικὰ γιὰ τουριστικούς, ἱατρικοὺς, θεραπευτικούς ἢ παρόμοιους ἰδιωτικούς σκοποὺς καὶ ἡ παραμονή τους δὲν υπερβαίνει τῖς τριακόσιες ἐξήντα πέντε (365) ἡμέρες, συμπεριλαμβανομένων καὶ σύντομων διαστημάτων παραμονῆς στο ἐξωτερικὸ. Ἡ παρούσα παράγραφος δὲν ἀποκλείει τὴν ἐφαρμογή τῆς παραγράφου 1 του παρόντος ἀρθρου».

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 υποβάλει 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 χειρόγραφο/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 απέδιδε 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...../11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.. 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 11.12.2023 στη Δ.Ο.Υ Χολαργού την με αριθμό πρωτοκόλλου/11.12.2023 υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, στις οποίες δήλωσε τον κωδικό 319 της δήλωσης (που όπως προβάλλεται με την υπό κρίση προσφυγή εκ παραδρομής είχε παραλείψει να συμπληρώσει με τις αρχικές δηλώσεις), ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και διέγραψε τα ποσά που είχε δηλώσει με τις αρχικές δηλώσεις. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις δεν εκκαθαρίστηκαν 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 εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019.

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 τα κρινόμενα έτη 2017, 2018 και 2019 ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας επικαλείται δικαιολογητικά έγγραφα που προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή καθώς και τα με αριθ. πρωτ./8.7.2024,/30.8.2024 &/2.9.2024 συμπληρωματικά έγγραφα της προσφεύγουσας. Αναλυτικότερα, προσκομίστηκαν τα κάτωθι:

1. Το με ημερομηνία θεώρησης 1.8.2024 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Δ.Ο.Υ. του σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα έχει τη μόνιμη κατοικία της στη Γερμανία από την 1.1.2019 έως και την 1.8.2024 βάσει της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Γερμανίας.

2. Το από 13-07-2023 έγγραφο 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.»

3. 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 για το φόρο εισοδήματος από την 01-01-2015, δεν οφείλει φόρους και έχει υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων 24 μηνών εμπρόθεσμα.

4. Αντίγραφο εκκαθαριστικού σημειώματος της προσφεύγουσας για το έτος 2018 από τη Δ.Ο.Υ. του

5. Εκτύπωση του ηλεκτρονικού πιστοποιητικού μισθωτών υπηρεσιών της προσφεύγουσας στη Γερμανία για τα έτη 2017 και 2018 και αντίγραφο της ηλεκτρονικής βεβαίωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών έτους 2019, από τους εργοδότες.

6. Το από 23.9.2021 έγγραφο του λογιστή της προσφεύγουσας περί έλλειψης υποχρέωσης της προσφεύγουσας για υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

7. Το από 6.8.2024 πιστοποιητικό δήλωσης κατοικίας της Δημοτικής Αρχής του, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα κατοικεί από την 9.9.2015 στο Βερολίνο της Γερμανίας. Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα κατοικούσε από τις 06-09-2015 έως τις 22-08-2016 στην, από τις 22-08-2016 έως την 1-08-2017 στην, από την 1-8-2017 έως την 1-1-2018 στην, από την 1-1-2018 έως τις 23-3-2024 στην και από τις 23-3-2024 έως και σήμερα στην

8. Αναφορικά με την απασχόληση της προσφεύγουσας προσκομίστηκε:

α) η από 15-04-2019 βεβαίωση απασχόλησης της Ομοσπονδιακής Υπηρεσίας Απασχόλησης της, καθώς και το από 31.8.2023 πιστοποιητικό απασχόλησης εταιρεία

....., σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα απασχολήθηκε στην εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 29-08-2015 έως 30-11-2018 ως Διαχειριστής προϊόντος με τόπο εργασίας το

β) το από 14.2.2020 έγγραφο της Υπηρεσίας Εργασίας του - σύμφωνα με το οποίο για την περίοδο 8.4.2019-14.7.2019 η προσφεύγουσα λάμβανε επίδομα ανεργίας.

γ) η από 15.5.2019 σύμβαση απασχόλησης της προσφεύγουσας με την εταιρείας , αορίστου χρόνου με οριζόμενη ημερομηνία έναρξης απασχόλησης το αργότερο την 15.7.2019, ως Διαχειριστής προϊόντος, και συνήθη τόπο εργασίας το

9. Η 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.

Επειδή, περαιτέρω, με την αρ. /25.10.2023 της Υπηρεσίας μας επί της αρ. /27.4.2023 ενδικοφανούς προσφυγής, έχει κριθεί ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας.

Σύμφωνα με το από 16.8.2024 και με αρ. ΔΔΦΟΣ Β ΕΞ 2024 έγγραφο της Δ/νσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων το οποίο συντάχθηκε στο πλαίσιο εξέτασης της αρ. /27.4.2023 ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, οι φορολογικές αρχές της Γερμανίας βεβαίωσαν ότι η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας και βάσει της οικείας ΣΑΔΦ.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τα δικαιολογητικά που είναι απαραίτητα για την απόδειξη της φορολογικής της κατοικίας στη Γερμανία τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. 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 τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 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 /11-12-2023 υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, και συγκεκριμένα να καταχωριστεί ο κωδικός 319 της δήλωσης, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και να διαγραφούν τα ποσά που είχαν δηλωθεί στον κωδικό 389, και πρέπει να διενεργηθεί εκκαθάριση των εν λόγω δηλώσεων, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από **8.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ** την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2023 αίτησης περί εκκαθάρισης των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, 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**

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4
ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ**

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.

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.