



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 21 /01/2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 76

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με ημερομηνία έκδοσηςκαι αριθ. δήλωσηςΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, για το φορολογικό έτος 2023, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το απόκαι με αριθμ. ηλεκτρονικού πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. δήλωσηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου ύψους **158.158,58€**.

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις, από κοινού με το σύζυγό της, την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, δηλώνοντας η προσφεύγουσα μόνο στον κωδικό 736 « *Δαπάνη που καταβάλατε:ε) για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κ.λ.π*» του Πίνακα 5 « **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ**» του εντύπου Ε1, ποσό ύψους 395.392,68€ το οποίο αφορά το τίμημα της αγοράς ενός ακινήτου στο (380.000,00) πλέον λοιπά έξοδα μεταγραφής και συμβολαιογραφικά. Βάσει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε ως άνω προσβαλλόμενη πράξη με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 377.860,41€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή εντόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εξεδόθη κατά παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου και δη των άρθρων 3, 4 και 33 περ. η' του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και του άρθρου 2 παρ. 3 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Γαλλίας (ν.δ. 4386/1964) σε συνδυασμό με την εσφαλμένη εκτίμηση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών, ήτοι ότι η ίδια κατοικεί μόνιμα και είναι –εν τοις πράγμασι- φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (Γαλλίας) χωρίς να αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, με αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ακινήτου) στην υπό κρίση περίπτωση.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι η ίδια διατηρεί - εν τοις πράγμασι - τη φορολογική της κατοικία στην αλλοδαπή, τοποθετώντας το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών της συμφερόντων στη Γαλλία, όπου ανέπτυξε και αναπτύσει δια βίου τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς της δεσμούς, έχοντας:

α) συνεχή φυσική παρουσία για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει κατά πολύ τις 183 ημέρες ανά δωδεκάμηνη περίοδο στη Γαλλία,

β) την κύρια ιδιόκτητη κατοικία μου στη Γαλλία, και συγκεκριμένα στο

γ) τον τόπο των διοικητικών δεσμών της με τις δημόσιες αρχές και φορείς στη Γαλλία, Για παράδειγμα, ως ασφαλισμένη στον γαλλικό φορέα ασφάλισης λαμβάνει σήμερα σύνταξη, η οποία αποτελεί το μοναδικό σταθερό της εισόδημα, ενώ ως φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στη γαλλική φορολογική αρχή για το παγκόσμιο εισόδημά της, και

δ) τον τόπο ανάπτυξης των κοινωνικών και λοιπών δραστηριοτήτων της στη Γαλλία.

2) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου και δη εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 3, 4 και 33 περ. η' του ν. 4172/2013 υπό το πρίσμα της αρχής της νομιμότητας του φόρου κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

3) Επικουρικός λόγος: Κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης απόκτησης ακινήτου από ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Συγκεκριμένα, προέβη στη σύνταξη πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ο εν λόγω πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου συνοδευόμενος από τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, ήτοι, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικά σημειώματα προηγούμενων ετών, υποβλήθηκε και καταχωρήθηκε τηνμε μοναδικό αριθμόστο Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξηγηρέτησης (ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε.) Αττικής, με αίτημα τη νέα εκκαθάριση φόρου κατόπιν μεταφοράς του διαθέσιμου μη αναλωθέντος κεφαλαίου στον κωδικό 787-788 του Πίνακα 6 (Πρόσθετα ποσά εισοδήματος και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, με σκοπό την κάλυψη της δαπάνης αγοράς του ακινήτου, ως συμπληρώθηκε στον κωδικό 736 της οικείας δήλωσης. (Το ως άνω αίτημα τελεί ακόμα προς επεξεργασία από την αρμόδια υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε (βλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 7: Το με αριθμόαίτημα προς το Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξηγηρέτησης (ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε.) Αττικής, Τμήμα Α1 Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων).

Προς τεκμηρίωση των ως άνω ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή καθώς και το απόκαι με αριθμ. ηλεκτρονικού πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ΚΦΔ (πρώην άρθρο 63 του ν. 4987/2022) : «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 76 του ΚΦΔ (πρώην άρθρο 64 του ν. 4987/2022) 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, στο άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ (πρώην άρθρο 19 του ν. 4987/2022) 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 36 παρ 6 του ΚΦΔ (πρώην άρθρο 34 του ν. 4987/2022) ‘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, στο άρθρο 2 παρ. 3 του Ν.Δ. 4386 της 24.10 / 3.11.1964 (ΦΕΚ Α΄ 192/1964) “Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος”, ορίζεται ότι:

Άρθρον 2.

Διά την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως:

.....3. α) "Κάτοικος ενός Συμβαλλομένου Κράτους" υποδηλοί παν πρόσωπον το οποίον δυνάμει της νομοθεσίας του ρηθέντος Κράτους, υπόκειται εις τον φόρον του Κράτους τούτου, λόγω της κατοικίας, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεως του ή παντός ετέρου αναλόγου κριτηρίου.

β) Οσάκις, κατά την διάταξιν της ανωτέρω παραγράφου 1, εν φυσικόν πρόσωπον θεωρείται ως κάτοικος εκάστου των συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωσης επιλύεται βάσει των κάτωθι αναφερομένων κανόνων: αα) Το πρόσωπον τούτο θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εις το οποίον διαθέτει μόνιμον κατοικίαν. Εάν διαθέτει μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρω τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται ως κάτοικος εκείνου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά του οποίου διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων). ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος

όπου το πρόσωπον τούτο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν δύναται να καθορισθή, ή εάν τούτο δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις ουδέν των Συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους, όπου έχει την συνήθη διαμονήν του. γγ) Εάν το πρόσωπον τούτο έχη συνήθη διαμονήν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.....»

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 - Υποκείμενα του φόρου

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.....»

Επειδή, στο άρθρο 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4 - Φορολογική κατοικία

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 και οικονομικούς δεσμούς του ή β)

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, 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.

2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων,

συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.....».

Επειδή, στο άρθρο 32 περ. γ' του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

.....

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

Επειδή, στο άρθρο 33 περ. η' εδάφιο β' του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 33 - Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

.....

η)..... Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, του άρθρου 32, φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.....»

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης 1445/2016 ΣΤΕ αναφέρεται:

«Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Schnumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη)

φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, OpOpa 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d'habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et économiques les plus étroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν. 4172/2013 εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση)

[...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια

αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].».

Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259/2011, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΣτΕ 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας.

Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού).

Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.

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

Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων.

Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, 229/1964, ΝοΒ 12,803, 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25-1-2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.

Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης- περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος.

Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους, όπως εν προκειμένω της Γερμανίας, ώστε να βρίσκει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ αυτών (α.ν. 52/1967).»

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης ΣΤΕ 1215/2017 αναφέρεται:

«.....Όπως δε έχει κριθεί, ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος (ΣΤΕ 1445/2016 7μ.).»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι, είναι –εν τοις πράγμασι- φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (Γαλλίας) όπου και κατοικεί μόνιμα (.....) τοποθετώντας στο εν λόγω κράτος το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών της συμφερόντων, χωρίς να αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, με αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ακινήτου) στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, προς τεκμηρίωση των ως άνω ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκόμισε και επικαλείται τα κάτωθι δικαιολογητικά:

1) Το από«Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για φυσικά πρόσωπα» της Γαλλικής Διοίκησης, νομίμως μεταφρασμένο και επικυρωμένο, με το οποίο πιστοποιείται ότι η προσφεύγουσα έχει την ιδιότητα του κατοίκου Γαλλίας για το κρινόμενο έτος 2023.

2) Εκκαθαριστικά σημειώματα – Ειδοποιήσεις φόρου ετών 2015 – 2024, εξαχθέντα από το σύστημα της γαλλικής φορολογικής αρχής, νομίμως μεταφρασμένα, από τα οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις για το παγκόσμιο εισόδημά της στην Γαλλία.

3) Την από επιστολή της αλλοδαπής τράπεζας συνοδευόμενη από την αναλυτική κίνηση του με IBAN: τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην ως άνω τράπεζα.

4) Το από ειδοποιητήριο υπολογισμού σύνταξης από το γαλλικό φορέα κοινωνικής ασφάλισης.

5) Την από ειδοποίηση συνταξιοδότησης - απόσπασμα εγγραφής στο μητρώο συνταξιοδότησης του γαλλικού φορέα κοινωνικής ασφάλισης.

6) Πιστοποιητικό του γάλλου συμβολαιογράφου, ο οποίος βεβαιώνει την από αγορά ακινήτου κείμενο στο από την εδώ προσφεύγουσα, το οποίο αποτελεί τη μόνιμη κατοικία της, έχοντας καταστήσει το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών της συμφερόντων στο κράτος της Γαλλίας.

7) Πρόσφατες αναλυτικές κινήσεις Αυγούστου - Σεπτεμβρίου - Οκτωβρίου 2024 του αλλοδαπού τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η προσφεύγουσα στη, που αποδεικνύει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας είναι ενεργός.

8) Το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου στο της Συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι το τίμημα αγοραπωλησίας τριακοσίων ογδόντα χιλιάδων ευρώ (380.000,00 €), καταβλήθηκε στους πωλητές ως εξής: α) Ποσό εκατόν ενενήντα χιλιάδων ευρώ (190.000,00 €) με διατραπεζική μεταφορά (έμβασμα) από τον προσωπικό λογαριασμό που τηρεί στην Τράπεζα IBAN: στο λογαριασμό που τηρεί ο πρώτος εκ των πωλητών, στην Τράπεζα και β) Ποσό εκατόν ενενήντα χιλιάδων ευρώ (190.000,00 €) με διατραπεζική μεταφορά (έμβασμα) από τον προσωπικό λογαριασμό που τηρεί στην ίδια ως άνω Τράπεζα με IBAN:, στο λογαριασμό που τηρεί η δεύτερη εκ των πωλητών, στην Τράπεζα με IBAN: (βλέπε σελ. 8 του υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου).

9) Την υπ' αριθ. Πράξη ολοσχερούς εξόφλησης τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου στο της Συμβολαιογράφου

10) Το με αριθμόαίτημα προς το Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε.) Αττικής, Τμήμα Α1 Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2023, είναι φορολογική κάτοικος αλλοδαπής (Γαλλίας) καθώς έχει την ιδιότητα του κατοίκου του κράτους της Γαλλίας εις το οποίο διαθέτει μόνιμη κατοικία και διατηρεί οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων) υποβάλλοντας φορολογική δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημά της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την με ημερομηνία υποβολής και αριθμ. καταχώρησης Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2023 που υπέβαλλε η προσφεύγουσα από κοινού με τον σύζυγό της στην Ελλάδα προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα το εν λόγω φορολογικό έτος.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι, στην κρινόμενη υπόθεση συντρέχουν για την προσφεύγουσα οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του εδαφίου β' της περιπτ. ή του άρθρου 33 του ν. 4172/2013 περί μη εφαρμογής αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων) για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ακινήτου) για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2023 και ο σχετικός ισχυρισμός της είναι βάσιμος.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, την ακύρωση της με ημερομηνία έκδοσηςκαι αριθ. δήλωσηςΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, για το φορολογικό έτος 2023, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2023

Ποσό Πληρωμής: 0,00€

(αριθ. δήλωσης (αριθ. ειδοποίησης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

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.