



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 19-06-2023

Αριθμός απόφασης: 1118

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 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 18.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη προβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας .
7. Τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με το με αριθμό πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./19-04-2023 ΕΙ 2023 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.
8. Την υπ' αριθμ...../11-05-2023 απόφαση παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της από 18-01-2023 και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα μέρες από τη λήξη της.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του συμπληρωματικού υπομνήματος 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 με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 8.747,17€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 4.373,59€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 16.872,14€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 29.992,90€.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 20-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../10-07-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ο προσφεύγων υπέβαλε ανειλικρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, καθώς:

- Ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του.
- Με την από 09-03-2018 αίτησή του ζήτησε τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο από 01-01-2017, γεγονός που υποδεικνύει τη βούλησή του να φορολογηθεί, για το φορολογικό έτος 2016, ως κάτοικος Ελλάδας.
- Στο πλαίσιο του ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε νέο αίτημα για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας από 01-01-2016, το οποίο ωστόσο απορρίφθηκε, βάσει της υπ' αριθμ.1627/2020 απόφασης του ΣΤΕ.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ...30291 έγγραφο διαμονής στο Ηνωμένο Βασίλειο, που εκδόθηκε από το Υπουργείο Εσωτερικών του Ηνωμένου Βασιλείου, απέκτησε μόνιμη κατοικία στο Ηνωμένο Βασίλειο στις 18-11-2018.
- Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος:

1)Συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου για το φορολογικό έτος 2016.

2)Ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να ελέγξει την ουσία πέρα από τον τύπο για το κράτος κατοικίας του.

3)Εντός του έτους 2016 δεν διέμενε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών.

4)Τα έγγραφα που προσκόμισε στον έλεγχο, ήτοι Certificate of residence request, αφετέρου δε η Επιστολή επιβεβαίωσης φορολογικής κατοικίας (Letter of confirmation of residence) επέχουν θέση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για το 2016, σύμφωνα με την απόφαση 2272/2019 ΔΕΔ Αθηνών.

5)Εσφαλμένη εκτίμηση από τον έλεγχο ως προς το τι συνιστά πρόσφορο στοιχείο κατά τη νομολογία για να συναχθεί η βούληση του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό του κράτους φορολογικής κατοικίας.

6)Η ημερομηνία του εγγράφου διαμονής στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να εισφέρει στοιχεία για το χρονικό διάστημα κατοικίας για φορολογικούς σκοπούς.

7)Τα δικαιολογητικά απασχόλησης που προσκομίσθηκαν αποδεικνύουν πέραν πάσης αμφιβολίας την συνεχή μισθωτή απασχόλησή του ως αναπληρωτής οφθαλμίατρος στο νοσοκομείο

8)Είχε το δικαίωμα να επικαλεστεί την εφαρμογή για το φορολογικό έτος 2016 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εισοδήματος ή κεφαλαίου μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Ελλάδας, είτε γίνει δεκτό ότι έχει τη φορολογική του κατοικία στο Ηνωμένο Βασίλειο, είτε όχι.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πλήθος δικαιολογητικών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: "*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. ..."*

Επειδή σύμφωνα με την πολ. 1234/2018 με θέμα: «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας» στην οποία αναφέρεται ότι: «*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.

5. Τέλος επισημαίνεται ότι τα αιτήματα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εξετάζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις [ΠΟΛ.1142/31.5.2012](#), [ΠΟΛ.1177/14.7.2014](#) και [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) Εγκυκλίου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Συνιστάται δε οι αρμόδιες υπηρεσίες να αποφαινούνται ρητά επί των συγκεκριμένων αιτημάτων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν έγκαιρα εάν θα πρέπει να προσφύγουν ή όχι στο ακυρωτικό δικαστήριο.».

Επειδή, με την ως άνω εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, με την ΣΤΕ 2105/2018 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». **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, στις παραγράφους 1 και 2 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 εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά 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 εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος."

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν 4172/2013, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016, οριζόταν ότι " 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 έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1260/19-12-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας:

«1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος / τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική / δημόσια / άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης / φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, ...

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.).

Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1) / β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1) / β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1177/14-07-2014, αναφορικά με τη μεταβολή κατοικίας ή διαμονής, ορίζεται ότι:

«B) 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,
- 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.

Εφόσον 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 αλλαγή 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.

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 αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του....

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.....».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15-12-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ορίζεται ότι:

«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 & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε.

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)..»

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 1445/2016 κρίθηκαν τα ακόλουθα: «... 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 διαμονή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων, . 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 ... 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 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, ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος «1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με το Νομοθ. Διάταγμα 2732/1953 (ΦΕΚ 329/12-11-1953 τεύχος Α'), με το οποίο κυρώθηκε η Σύμβαση μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φορολογικής διαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, και ειδικότερα: στο άρθρο II ορίζεται ότι «(η) Οι όροι "κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου" και "κάτοικος της Ελλάδος" υποδηλούν οιονδήποτε πρόσωπον το οποίο είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιονδήποτε πρόσωπον το οποίο είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. ... (θ) Ο όρος "κάτοικος ενός των εδαφών" και "κάτοικος του έτερου εδάφους" υποδηλούν πρόσωπον το οποίο είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου ή πρόσωπον το οποίο είναι κάτοικος της Ελλάδος, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου».

Επειδή, η ως άνω ΣΑΔΦ δεν προβλέπει κοινό ορισμό ή ενιαία κριτήρια για την έννοια της φορολογικής κατοικίας για τα δυο συμβαλλόμενα κράτη, αλλά παραπέμπει στην έννοια της

φορολογικής κατοικίας που δίνει μονομερώς η Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο (το κάθε κράτος χωριστά), βάσει της εσωτερικής τους νομοθεσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το έτος 2016 κατοικούσε στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου και εργαζόταν ως οφθαλμίατρος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

1) Την από 22-09-2022 απάντηση της HM Revenue & Customs επί της από 15-09-2022 αίτησης του προσφεύγοντα για έκδοση πιστοποιητικού κατοικίας. Η εν λόγω απάντηση συνοδεύεται από την από 22-09-2022 «Επιστολή επιβεβαίωσης κατοικίας» (Letter of confirmation of residence), η οποία δεν αποτελεί πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για σκοπούς διεκδίκησης προνομίων υπό οιαδήποτε. Ωστόσο πιστοποιεί ότι ο προσφεύγων, με διεύθυνση κατοικίας δωμάτιο 139-....., ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου από 06-04-2015 έως 22-09-2022. Τα ως άνω έγγραφα προσκομίζονται μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα και θεωρημένα με την επισημείωση της Χάγης (Apostille).

2) Τα από 07-09-2017 έγγραφα με τίτλο «Claim for tax relief whilst abroad» και «Letter of confirmation of residence», τα οποία στερούνται μετάφρασης.

3) Το από 26-09-2017 έντυπο υπολογισμού φόρου έτους 2016-17 [Tax Calculation for 2016-17 (year ended 5 April 2017)], νόμιμα μεταφρασμένο και με την επισημείωση της Χάγης (Apostille). Από το εν λόγω έντυπο προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά το 2016-2017 (έτος που έληξε 05 Απριλίου 2017) είχε συνολικό φορολογητέο εισόδημα από το Ηνωμένο Βασίλειο, ύψους 208.452 λιρών.

4) Το από 21-03-2018 έγγραφο του γραφείου ευρέσεως εργασίας «Locum Consultancy», μεταφρασμένο και με την επισημείωση της Χάγης (Apostille), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έχει συνάψει σύμβαση στο νοσοκομείο του (.....) από 02-11-2015 ως Διευθυντής Οφθαλμολογικής Κλινικής.

5) Την από 30-11-2018 επιστολή του ιδρύματος του Εθνικού Συστήματος Υγείας South, μεταφρασμένο και με την επισημείωση της Χάγης (Apostille), με την οποία επιβεβαιώνει ότι ο προσφεύγων εργάστηκε ως αναπληρωτής διευθυντής οφθαλμολογικής κλινικής πραγματοποιώντας πολυάριθμες ειδικές συνεδρίες στο νοσοκομείο, από τις 02-11-2015 έως 30-03-2018.

6) Το από 22-03-2018 έγγραφο της HM Revenue & Customs μεταφρασμένο και με την επισημείωση της Χάγης (Apostille), με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε γνώση του Αριθμού Εθνικής Ασφάλειας που διαθέτει στο Ηνωμένο Βασίλειο.

7) Την από 22-03-2018 επιστολή του ιδρύματος του Εθνικού Συστήματος Υγείας South, με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων από τις 25-10-2015 κατοικεί στις κατοικίες του νοσοκομείου (.....) και η διεύθυνσή του είναι,

8) Το από 20-04-2018 έγγραφο της τράπεζας HSBC, μεταφρασμένο και με την επισημείωση της Χάγης (Apostille), το οποίο βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων είναι κάτοχος του με αριθμ..... τραπεζικού λογαριασμού.

9) Αεροπορικά εισιτήρια από τα οποία αποδεικνύεται η παραμονή του στην Ελλάδα για διάστημα λιγότερο από 183 ημέρες εντός του φορολογικού έτους 2016, καθόσον από τα αεροπορικά εισιτήρια

προκύπτει ότι ερχόταν στην Ελλάδα μόνο ορισμένα Σαββατοκύριακα ή Παρασκευή και Σάββατο και δεν παρέμενε στην Ελλάδα πάνω από 36 ώρες.

10) Το από 06-01-2020 έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών του Ηνωμένου Βασιλείου, μεταφρασμένο, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων απέκτησε από 18-11-2018 μόνιμη κατοικία στο Ηνωμένο Βασίλειο.

11) Δελτία χρόνου εργασίας (συνολικά 52 δελτία), που εκδόθηκαν από το γραφείο ευρέσεως εργασίας «Locum Consultancy» και αφορούν τον προσφεύγοντα, από τα οποία προκύπτει ότι για όλο το έτος 2016 εργαζόταν καθημερινά στο νοσοκομείο, ήτοι για περισσότερες από 183 ημέρες.

12) Κίνηση του με αριθμό τραπεζικού του λογαριασμού για όλο το φορολογικό έτος 2016, μεταφρασμένη μόνο για το χρονικό διάστημα κινήσεων από 30-03-2016 έως 04-04-2016, από την οποία προκύπτει η χρήση του λογαριασμού σε καταστήματα του Ηνωμένου Βασιλείου.

13) Το από 06-02-2023 έγγραφο του γραφείου ευρέσεως εργασίας «Locum Consultancy», μεταφρασμένο και με την επισημείωση της Χάγης (Apostille), το οποίο βεβαιώνει ότι η εργασία που εκτελούσε ο προσφεύγων απαιτούσε να είναι φυσικώς παρών καθόλη τη διάρκεια της χρονικής περιόδου, όλες τις συνήθεις εργάσιμες και ώρες, ώστε να ασκεί τα καθήκοντά του ως Αναπληρωτής Διευθυντής στην Οφθαλμολογία. Επιπλέον, αναφέρει αναλυτικά όλες τις ημέρες κατά τις οποίες ο προσφεύγων εργάστηκε στο νοσοκομείο από 02-11-2015 έως 29-03-2018.

14) Την από 24-01-2023 απάντηση της HM Revenue & Customs επί της από 10-11-2022 αίτησης του προσφεύγοντα για έκδοση πιστοποιητικού κατοικίας. Η εν λόγω απάντηση συνοδεύεται από την από 24-01-2023 «Επιστολή επιβεβαίωσης κατοικίας» (Letter of confirmation of residence), η οποία δεν αποτελεί πιστοποιητικό κατοικίας για σκοπούς διεκδίκησης προνομίων υπό οιαδήποτε. Ωστόσο πιστοποιεί ότι, με βάση τα στοιχεία που γνωρίζει και θεωρεί αξιόπιστα η Υπηρεσία Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου, ο προσφεύγων, με διεύθυνση κατοικίας, ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου από 01-01-2015 έως 31-12-2022. Τα ως άνω έγγραφα προσκομίζονται μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα και θεωρημένα με την επισημείωση της Χάγης (Apostille).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα προσκομισθέντα έγγραφα στοιχειοθετείται η μόνιμη και πραγματική εγκατάσταση του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή κατά το φορολογικό έτος 2016, καθώς δεν παρέμεινε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών, ενώ αντίθετα αποδεικνύεται η παραμονή του στο Ηνωμένο Βασίλειο για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και εξ αυτού δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που απέκτησε κατά το εν λόγω έτος στο Ηνωμένο Βασίλειο, βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 18-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	0,74	216.901,61	3,10	2,36
	συζύγου	18.523,87	18.523,87	18.523,87	-
Χρεωστικό ποσό φόρου		539,96	9.287,13	539,96	-
Προκαταβολή φόρου					-
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			4.373,59		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		68,05	16.940,19	68,05	-
τέλος επιτηδεύματος					
Διαφορά συμψηφισμού					
Συνολικό ποσό		608,01	30.600,91	608,01	-

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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