

Αριθμός 1445/2016
ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 11 Μαΐου 2016 με την εξής σύνθεση: Ε. Σαρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Ι. Σύμπλης, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 29 Φεβρουαρίου 2016 προσφυγή:

του Daniel Michael Eckardt, κατοίκου Erfstadt Γερμανίας (Am Mühlenbach 12), ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Γρηγόριο Μέντη (Α.Μ. 16463), που τον διόρισε στο ακροατήριο,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τον Χρήστο Κοραντζάνη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

και κατά της υπ' αριθμ. 59/19.1.2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013.

Η πιο πάνω προσφυγή εισάγεται στο Β΄ Τμήμα του Δικαστηρίου κατόπιν της από 24ης Μαρτίου 2016 πράξεως της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3900/2010 και της από 5ης Απριλίου 2016 πράξεως της Προέδρου του Β΄ Τμήματος.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Κ. Λαζαράκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο του προσφεύγοντος, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους προσφυγής και ζήτησε να γίνει δεκτή η προσφυγή και τον αντιπρόσωπο του Υπουργού, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη

σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

1. Επειδή, η κρινόμενη προσφυγή, που ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, εισάγεται προς συζήτηση ενώπιον του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), κατόπιν της από 24-3-2016 πράξης της οικείας Επιτροπής που δημοσιεύθηκε στις εφημερίδες «ΤΑ ΝΕΑ» στις 11-4-2016 και «ΕΣΤΙΑ» στις 12-4-2016, καθώς και της από 5-4-2016 πράξης της Προέδρου του Β΄ Τμήματος περί ορισμού εισηγητή και δικασίμου ενώπιον της επταμελούς σύνθεσης αυτού, λόγω σπουδαιότητας.

2. Επειδή, ο ν. 3900/2010 «Εξορθολογισμός διαδικασιών και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης και άλλες διατάξεις» όρισε στην παρ. 1 του άρθρου 1 αυτού, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4055/2012 (Α' 51), ότι: «Οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα ή μέσο ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας με πράξη τριμελούς επιτροπής, αποτελούμενης από τον Πρόεδρό του, τον αρχαιότερο Αντιπρόεδρο και τον Πρόεδρο του αρμόδιου καθ' ύλην Τμήματος, ύστερα από αίτημα ενός των διαδίκων [...], όταν με αυτό τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων. [...] Η πράξη της Επιτροπής δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών και συνεπάγεται την αναστολή εκδίκασης των εκκρεμών υποθέσεων, στις οποίες τίθεται το ίδιο ζήτημα. [...] Μετά την επίλυση του ζητήματος, το Συμβούλιο της Επικρατείας μπορεί να παραπέμψει το ένδικο μέσο ή βοήθημα στο αρμόδιο τακτικό διοικητικό δικαστήριο. Η απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεσμεύει τους διαδίκους της ενώπιόν του δίκης [...]». Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, εφόσον αίτημα διαδίκου να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας ένδικο βοήθημα ή μέσο αρμοδιότητας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων για τον λόγο ότι

τίθεται με αυτό ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος με συνέπειες για ευρύ κύκλο προσώπων, γίνει δεκτό από την προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές τριμελή Επιτροπή, το Δικαστήριο αυτό εκδικάζει το ένδικο βοήθημα ή μέσο, εφαρμόζοντας ως προς την πληρεξουσιότητα τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 27 του π.δ/τος 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμου για το Συμβούλιο της Επικρατείας» (Α' 8) και κατά τα λοιπά, ως προς το παραδεκτό και το βάσιμο του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, τις ισχύουσες για το ένδικο βοήθημα ή μέσο οικείες διατάξεις (ΣτΕ 601/2012 Ολομ., 690/2013 7μ., 532/2015 Ολομ., 660/2016 7μ. κ.ά).

3. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, όπως συμπληρώνεται με το από 18-4-2016 δικόγραφο προσθέτων λόγων, ο προσφεύγων ζητεί την ακύρωση της 59/19-1-2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Με την απόφαση αυτή απορρίφθηκε η 42920/16-10-2015 ενδικοφανής προσφυγή του (άρθρου 63 ν. 4174/2013, Α' 170) κατά της 38086/9-9-2015 απάντησης του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Χολαργού επί της 38086/7-9-2015 δήλωσης επιφύλαξης που είχε διατυπώσει ως προς την ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (αριθ. καταχ. 156504/27-8-2015) από κοινού με τη σύζυγό του δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, κατά το μέρος που είχε δηλώσει στο μητρώο ως κατοικία του την κατοικία της συζύγου του (στον Χολαργό Αττικής) και είχε υποβάλει φορολογική δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενώ είναι κάτοικος Γερμανίας, ζητώντας την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, θεωρουμένων του ιδίου ως κατοίκου αλλοδαπής, της δε συζύγου του ως κατοίκου ημεδαπής. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη 38086/2015 απάντηση, ο προσφεύγων υποχρεούται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του, η δε -εκκαθαρισθείσα όπως υποβλήθηκε- δήλωση είναι ελλιπής και πρέπει να προσκομισθεί συμπληρωματική με τα εισοδήματά του στη Γερμανία και τον εκεί καταβληθέντα φόρο. Με την ως άνω πράξη της Επιτροπής του

άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 έγινε δεκτό αίτημα του προσφεύγοντος να εισαχθεί προς εκδίκαση στο Συμβούλιο της Επικρατείας η προσφυγή του, προκειμένου να κριθούν τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα α) της ερμηνείας των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 9 και 67 του ν. 4172/2013 “Φορολογία Εισοδήματος [...] και άλλες διατάξεις” (Α’ 167) σε συνδυασμό προς αυτές των άρθρων 1386 και 1387 του Αστικού Κώδικα καθώς και β) της συμφωνίας των εν λόγω διατάξεων του ν. 4172/2013 προς τις υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις της Συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τον φόρο εισοδήματος, κεφαλαίου όπως και τον φόρο επιτηδεύματος (α.ν. 52/1967, Α’ 134), αλλά και τις διατάξεις των άρθρων 4 και 21 του Συντάγματος (καθ’ ο μέρος δεν προβλέπεται η υποβολή χωριστής φορολογικής δήλωσης μόνο από τον ένα σύζυγο, στην περίπτωση που οι σύζυγοι δεν συμβιώνουν και, συνεπώς, δεν έχουν κοινή κατοικία).

4. Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣΤΕ 834/2010 Ολομ., 2062/1968 Ολομ. και 1802, 3829, 4603/2012, 2613-16/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1625/2001, 236/1998), καθ’ ερμηνεία των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1, 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α’ 97), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, Α’ 116) και 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 (Α’ 131), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή.

5. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους του προσφεύγοντος της 59/2016 απόφασης του

Προϊσταμένου Δ.Ε.Δ., στην οποία ενσωματώθηκε η 38086/2015 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, είναι φορολογική, καθόσον συνάπτεται με την επιβληθείσα στον προσφεύγοντα υποχρέωση να δηλώσει στην ελληνική φορολογική αρχή το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι συγκεκριμένη φορολογική ύλη, και να της υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2014, ως εκ τούτου δε το κρινόμενο ένδικο βοήθημα, με το οποίο αμφισβητείται η νομιμότητα της πιο πάνω πράξης, αποτελεί προσφυγή ουσίας, η εκδίκαση της οποίας υπάγεται στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.

6. Επειδή, για την άσκηση προσφυγής επί φορολογικής διαφοράς, η οποία, όπως η ένδικη, δεν έχει (συγκεκριμένο) χρηματικό αντικείμενο (πρβλ. ΣΤΕ 80/2012), οφείλεται παράβολο εκατό ευρώ κατά το άρθρο 277 παρ. 2 περ. α του Κ.Δ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 45 παρ. 1 του ν. 3900/2010. Ως εκ τούτου, εφ' όσον το συνολικώς καταβληθέν εν προκειμένω από τον προσφεύγοντα ποσό παραβόλου ανέρχεται σε εκατόν πενήντα ευρώ, πρέπει, ανεξαρτήτως της έκβασης της δίκης, να επιστραφεί σ' αυτόν το ποσό των πενήντα ευρώ, που καταβλήθηκε επιπλέον του νομίμου.

7. Επειδή, ο ν. 4172/2013 ορίζει στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) ότι «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]», στο άρθρο 2 (Ορισμοί) ότι «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, [...]», στο άρθρο 3 (Υποκείμενα του φόρου) 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 [...] 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», στο άρθρο 4 (Φορολογική κατοικία) 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. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4223/2013, Α' 287/31.12.2013] Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου», στο άρθρο 9 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) ότι «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα

σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα», στο δε άρθρο 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του ν. 4223/2013 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, 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. [...] 4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικότερα οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. [...] 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.».

8. 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, Schumacker, 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, άρθρα 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 intérêts 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, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 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 διάξευξη 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, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 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 τρόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τρόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τρόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τρόπος 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 σύζυγό του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηρισθεί 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. Εξάλλου, δεν ασκεί επιρροή από την ανωτέρω άποψη η στην αυτή παρ. 1 του άρθρου 67 πρόβλεψη της δυνατότητας υποβολής έγχαρτης δήλωσης σε εξαιρετικές περιπτώσεις οριζόμενες κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 7 του ίδιου άρθρου (βλ., για το κρίσιμο φορολογικό έτος, άρθρο 1 παρ. 3 της ΠΟΛ 1088/2015 απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, Β' 763), εφόσον εν πάση περιπτώσει δεν έχει θεσπισθεί εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικής δηλώσεως στην επίμαχη περίπτωση. 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). Ο Σύμβουλος Ιωάννης Σύμπλης διέτύπωσε την ακόλουθη συγκλίνουσα άποψη: Η φορολογική εξουσία ανήκει στον σκληρό πυρήνα της κυριαρχίας κάθε ανεξάρτητου κράτους. Η κυριαρχική αυτή εξουσία δεν

περιορίζεται, κατ' αρχήν από το γενικό διεθνές δίκαιο (με κάποιες εξαιρέσεις όπως αυτές που αφορούν τα προνόμια και τις ασυλίες των άλλων κυριάρχων κρατών). Κάθε κράτος ασκεί ελεύθερα και απεριόριστα την κυριαρχική του αυτή εξουσία στα πρόσωπα και τις δραστηριότητες που συνδέονται καθ' οιονδήποτε τρόπο και με οιονδήποτε δεσμό (επαγγελματικό, προσωπικό, περιουσιακό, φυσική παρουσία, ή ιθαγένεια) με την επικράτειά του, μέσα στα όρια που απορρέουν από την εθνική (τόσο την συνταγματική όσο και -για τα κράτη μέλη της ΕΕ- την ενωσιακή) έννομη τάξη του κάθε κράτους και των διεθνών υποχρεώσεων που έχει εκουσίως αναλάβει μέσω διμερών ή πολυμερών συμβάσεων, χωρίς την παραμικρή (πέραν ή επί πλέον αυτών που προαναφέρθηκαν) υποχρέωση του κάθε κράτους να λαμβάνει υπ όψη τις παράλληλες φορολογικές αξιώσεις άλλων κυριάρχων κρατών. Ακριβώς λόγω του εκ φύσεως εγωιστικού χαρακτήρα αυτής της κυριαρχίας, οι αξιώσεις κάθε κυριάρχου κράτους, εφ' όσον δεν είναι εστερημένες ευλόγου ερείσματος δεν υποχωρούν μονομερώς, παρά μόνο μέσω αμοιβαία συμφωνημένης εναρμόνισης. Μέσα στα πλαίσια δε αυτά έχουν εκπονηθεί από διάφορους διεθνείς οργανισμούς κατευθυντήριες οδηγίες και «πρότυπες» συμβάσεις προς διευκόλυνση των διμερών διαπραγματεύσεων μεταξύ κυριάρχων κρατών που έχουν ως αντικείμενο την σύναψη μεταξύ τους συμφωνίας μέσω της οποίας αυτοπεριορίζουν και εναρμονίζουν την άσκηση της φορολογικής τους κυριαρχίας, προς αποτροπή συγκρούσεων (τέτοιες «πρότυπες» συμβάσεις είναι αυτή του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο καθώς και η αντίστοιχη του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών). Πριν από την σύναψη τέτοιας διμερούς συμφωνίας δεν υπάρχει ούτε εναρμόνιση, ούτε υποχρέωση εναρμόνισης και κάθε κυρίαρχο κράτος ασκεί την κυριαρχία του αδέσμευτα και χωρίς να εξετάζει αν οι εθνικοί του κανόνες είναι σύμφωνοι με κάποια διεθνή (πλην μη νομικώς δεσμευτικά) πρότυπα, ή αν απολήγουν σε διπλή φορολόγηση. Μετά τη σύναψη τέτοιας σύμβασης, η φορολογική εξουσία

του κάθε ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη οριοθετείται σε σχέση με την εξουσία του άλλου συμβαλλομένου κράτους αποκλειστικά με βάση όσα συμφωνήθηκαν μεταξύ τους και όχι με βάση το εθνικό δίκαιο. Ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή παρέλκει, ως αλυσιτελής, η εξέταση και ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του εθνικού δικαίου, το οποίο δεν είναι εφαρμοστέο. Είναι κυρίαρχη δε απόφαση του κάθε κράτους με ποια άλλα κυρίαρχα κράτη επιθυμεί να εναρμονίσει την άσκηση της φορολογικής του κυριαρχίας και ποιών κρατών τις αξιώσεις δεν επιθυμεί να λάβει υπ' όψη, ούτε να τους δώσει προτεραιότητα έναντι των δικών του αξιώσεων. Εν προκειμένω, μεταξύ της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας έχει συναφθεί τέτοια συμφωνία (σύμφωνα με τα τότε πρότυπα του ΟΟΣΑ) αποσκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και στη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας σχετικά προς τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο κεφαλαίου και τον φόρο επιτηδεύματος. Η εν λόγω συμφωνία, η οποία υπεγράφη στις 18-4-1966 και κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του α.ν. 52/1967 (Α' 134), οι δε διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, προεχόντως για τους λόγους που έχουν ήδη εκτεθεί ανωτέρω, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΕ 4078 - 80/1997 7μ.), ορίζει στο άρθρο I αυτής ότι "1. Οι υπαγόμενοι εις την παρούσαν συμφωνίαν φόροι είναι: 1) Εν τη Ομοσπόνδω Δημοκρατία της Γερμανίας ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών, ο φόρος κεφαλαίου, ο φόρος επιτηδεύματος (καλούμενοι εφεξής "φόροι της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας"). 2) Εν τω Βασιλείω της Ελλάδος ο φόρος εισοδήματος επί φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος επί νομικών προσώπων (καλούμενοι εφεξής "Ελληνικός φόρος"). ...", στο δε άρθρο II ότι "1. Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει: 1) Ο όρος "φόρος" σημαίνει τον φόρον της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή τον ελληνικόν φόρον, ως το κείμενον ορίζει. 2) ο όρος "πρόσωπον" περιλαμβάνει τα άτομα και τας εταιρείας. 3) ... 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 διάθεσίν 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 στενώτερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων). ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις έν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν. γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δδ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας. γ) ... 2. Εν τη εφαρμογή των διατάξεων της παρούσης συμφωνίας υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών πας όρος μη καθορισμένος κατ' άλλον τρόπον εν τη παρούση συμφωνία θεωρείται, εκτός αν άλλως το κείμενον ορίζη, ως έχων την έννοιαν ην έχει κατά τους ισχύοντας νόμους εν τω εν λόγω Κράτει εν σχέσει προς τους φόρους τους αποτελούντας το αντικείμενον της παρούσης συμφωνίας". Εν όψει των διατάξεων της ανωτέρω Συμβάσεως, εφ' όσον η Γερμανία, χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας, έχει ήδη ασκήσει την φορολογική της εξουσία και έχει χαρακτηρίσει ένα φυσικό πρόσωπο φορολογικό της

κάτοικο, οι τυχόν φορολογικοί δεσμοί του προσώπου αυτού με την Ελλάδα εξετάζονται πλέον αποκλειστικά με βάση τα κριτήρια άρσεως της συγκρούσεως μεταξύ φορολογικών δικαιοδοσιών που καθορίζει η Σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών. Έτσι, αν τα κριτήρια με βάση τα οποία, κατά την Σύμβαση, εξευρίσκεται το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του εν λόγω προσώπου, προσηκόντως συνεκτιμώμενα, δεν σχηματίζουν μια συγκλίνουσα δέσμη, δεν τίθεται ζήτημα προτεραιότητας του ενός κριτηρίου έναντι του άλλου, αν αυτό θα είχε ως συνέπεια κάποια από τα κριτήρια να τεθούν εκποδών, αλλά αντιθέτως η Ελληνική φορολογική αρχή (και το δικαστήριο της ουσίας) οφείλουν να δεχθούν ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του εν λόγω προσώπου δεν μπορεί να διαγνωσθεί για λόγους ουσιαστικού δικαίου (και όχι απλώς για λόγους απόδειξης) και να προχωρήσουν στην εφαρμογή των επομένων κριτηρίων της Σύμβασης.

9. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά για το φορολογικό έτος 2014 (ήτοι για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2014) την 156504/27-8-2015 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη σύζυγό του. Στην εν λόγω δήλωση αναγράφεται ως διεύθυνση κατοικίας του η οδός Ευτέρπης 58 στον Χολαργό Αττικής, ως εξαρτώμενο μέλος, δε, ένα ανήλικο τέκνο. Στην ερώτηση «Υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά» συμπληρώνεται η ένδειξη «ναι». Περαιτέρω, στη δήλωση αυτή δεν αναγράφονται εισοδήματα του ίδιου. Στην υποβληθείσα, αναφορικά με τη δήλωση αυτή, επιφύλαξη ο προσφεύγων εκθέτει τα ακόλουθα: Ότι είναι Γερμανός υπήκοος, γεννηθείς την 26.09.1974 στην Κολωνία της Γερμανίας, με αριθμό δελτίου ταυτότητας L76Y28VLF, ζει και εργάζεται μόνιμα ως αρχιτέκτων μηχανικός στη Γερμανία και ειδικότερα στην πόλη Erfstadt, Am Mühlenbach 12, Τ.Κ. 50374, ως εκ τούτου δε είναι κάτοικος Γερμανίας και κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου II της Συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Ότι προκειμένου να πραγματοποιήσει μεμονωμένες

συναλλαγές στην Ελλάδα ως επισκέπτης (τουρισμός) ζήτησε στις 29.10.2009 την απόδοση ΑΦΜ από τη Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού. Ότι, ακολούθως, στις 28.08.2010 συνήψε γάμο με τη δικαστική λειτουργό Θεοφανεία Ρίζου Έκαρτ, με την οποία στις 27.07.2012 απέκτησαν τέκνο, το οποίο ζει με τη σύζυγό του στον Χολαργό Αττικής, ούτε όμως πριν ούτε μετά τον γάμο και τη γέννηση του τέκνου του εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, όπου δεν κατέχει περιουσία ούτε αποκτά εισοδήματα, αλλά διατήρησε τη μόνιμη κατοικία του στη Γερμανία, εργαζόμενος ως ελεύθερος επαγγελματίας (αρχιτέκτων μηχανικός), ενώ δεν έχει ούτε συνήθη διαμονή στην Ελλάδα, δεδομένου ότι δεν επισκέπτεται την οικογένειά του για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών ανά δωδεκάμηνο. Ότι, ως εκ τούτου, δεν απέκτησαν με τη σύζυγό του κοινή κατοικία ούτε στην Ελλάδα ούτε στη Γερμανία, προκειμένου όμως να γίνει δεκτή από το σύστημα TAXIS δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 από τη σύζυγό του, αναγκάστηκε να δηλώσει στις 18-8-2015 στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ως κατοικία του εκείνη της συζύγου του. Κατόπιν αυτών επιφυλάχθηκε κατά το μέρος που είχε δηλώσει στο μητρώο ως κατοικία του την κατοικία της συζύγου του και είχε υποβάλει τη φορολογική τους δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενώ είναι κάτοικος Γερμανίας και θα έπρεπε να την υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού, ζήτησε δε να εκκαθαρισθεί η φορολογική δήλωση, θεωρουμένων του ιδίου ως κατοίκου αλλοδαπής, της δε συζύγου του ως κατοίκου ημεδαπής. Με την επιφύλαξη υπέβαλε και αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, στην οποία ενσωματώνεται “πιστοποιητικό της φορολογικής αρχής της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος” της Finanzamt Bruhl, με ημερομηνία 6-8-2015, όπου πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων ήταν κατά το έτος 2014 κάτοικος Γερμανίας κατά την έννοια των διατάξεων της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας. Με την 38086/9-9-2015 πράξη του ο Διευθυντής

της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επικαλούμενος τις διατάξεις των άρθρων 3, 4, 9 και 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, απήντησε στην επιφύλαξη του προσφεύγοντος «με αίτημα την εκκαθάριση της δήλωσής του χωρίς να συμπεριλάβει τα δικά του εισοδήματα ως αρχιτέκτονα στη Γερμανία» ότι ως έγγαμος υποχρεούται να υποβάλει κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με τη σύζυγό του, η οποία είναι δημόσιος λειτουργός, οπότε θεωρούνται αμφότεροι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και πρέπει να δηλώσουν το παγκόσμιο εισόδημά τους, ότι κατόπιν αυτών έγινε εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με τη συνημμένη από 10-9-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου), όπως αυτή υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, αυτή όμως είναι σύμφωνα με τον νόμο ελλιπής και θα πρέπει να προσκομισθεί συμπληρωματική δήλωση με τα εισοδήματά του ως αρχιτέκτονα στη Γερμανία καθώς και τον φόρο που έχει καταβάλει εκεί. Κατά της πράξης αυτής που του κοινοποιήθηκε στις 18-9-2015 (βλ. σχετική σημείωση επ' αυτής, καθώς και όσα ιστορούνται στην κρινόμενη προσφυγή) ο προσφεύγων άσκησε εμπροθέσμως την 42920/16-10-2015 ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, με την οποία επανέλαβε όσα είχε ισχυρισθεί και με την επιφύλαξη παραπονούμενος για ανεπαρκή αιτιολογία και εσφαλμένη ερμηνεία των πιο πάνω διατάξεων. Με την ήδη προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. απορρίφθηκε η προσφυγή. Η απόφαση αυτή εξαντλείται σε παράθεση σύντομου ιστορικού και σειράς διατάξεων (των άρθρων 3, 4, 9, 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, XX παρ. 1 της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, καθώς και της ΠΟΛ 1260/2014 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων σχετικά με τη φορολογική κατοικία) χωρίς καμία ειδικότερη κρίση επί των προβληθέντων με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

10. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων υπέβαλε κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος με τη σύζυγό του, κάτοικο

ημεδαπής, διατυπώνοντας επιφύλαξη με την οποία ζήτησε να γίνει εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης θεωρουμένων του ίδιου ως κατοίκου αλλοδαπής, της δε συζύγου του ως κατοίκου ημεδαπής. Προς τούτο, δε, συνυπέβαλε αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας με ενσωματωμένο πιστοποιητικό της Finanzamt Bruhl για το ότι αυτός ήταν κατά το έτος 2014 κάτοικος Γερμανίας κατά την έννοια των διατάξεων της εν λόγω Σύμβασης. Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την ενσωματωθείσα σ' αυτήν απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η επιφύλαξη του προσφεύγοντος απορρίφθηκε κατ' ουσίαν για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει κατοικία στην Ελλάδα, μια και σ' αυτήν κατοικούν η σύζυγος και το τέκνο του, συντρέχουν δηλαδή δεσμοί (οικογενειακή εστία), που, όπως υποστηρίζεται και με το έγγραφο των απόψεων της Διοίκησης προς το Δικαστήριο, υπερισχύουν των σχέσεων του με τη Γερμανία, όπου ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α του ν. 4172/2013, απλώς κατ' επίκληση της κατοικίας της συζύγου και του τέκνου του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, ήτοι στοιχείων που δεν είναι, αυτά μόνα, καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2014, χωρίς να συνεκτιμηθούν όλα τα ως άνω αναφερόμενα στη σκέψη 8 νόμιμα κριτήρια για την ύπαρξη κατοικίας στην Ελλάδα, ενόψει των ισχυρισμών και των αποδεικτικών στοιχείων που της έθεσε υπόψη ο προσφεύγων (όπως, ιδίως, το από 6-8-2015 πιστοποιητικό της Finanzamt Bruhl, περί της ιδιότητάς του ως κατοίκου Γερμανίας). Άλλωστε, η φορολογική αρχή παραδέχεται ότι ο προσφεύγων είχε, κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, τον τόπο της επαγγελματικής του εγκατάστασης και κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων στη Γερμανία, τούτο δε επιβεβαιώνεται και από τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία που έχει

προσκομίσει ο προσφεύγων: α) επικυρωμένο από δικηγόρο φωτοαντίγραφο από το πρωτότυπο του από 6-8-2015 πιστοποιητικού για φορολογικές υποθέσεις της Δημοσιονομικής Διοίκησης Νόρντχαϊν - Βεστφάλεν, Μπρυλ, προς τον προσφεύγοντα, με μετάφραση από τη δικηγόρο Αθηνών Δ. Κολογιάννη, στο οποίο αναφέρονται ως τόπος κατοικίας η Αμ Μούλενμπαχ 12, 50374 Έρφτστατ, καταχώριση του προσφεύγοντος για φόρο εισοδήματος και φόρο κύκλου εργασιών, μη ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών, «συμπεριφορά καταβολής οφειλών τους τελευταίους 12 μήνες» «πάντα εμπροθέσμως» και «συμπεριφορά υποβολής δηλώσεων κατά τους τελευταίους 24 μήνες» «ως επί το πλείστον εμπροθέσμως», β) επικυρωμένα από δικηγόρο φωτοαντίγραφα από το πρωτότυπο τιμολογίων του προσφεύγοντος με ημερομηνίες 1-2-2014, 2-6-2014, 7-8-2014, 30-11-2014 προς την «ΝΤΙΚΜΑΝ - ΧΑΡΤΜΑΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΕΣ ΕΙΔΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ» (Ίννερε Κανάλστρασε 100, 50672. Κολωνία), με μετάφραση από την προαναφερθείσα δικηγόρο, για παροχή υπηρεσιών επίβλεψης έργων, γ) επικυρωμένα από δικηγόρο φωτοαντίγραφα από το πρωτότυπο, με μετάφραση από την προαναφερθείσα δικηγόρο, δύο συμφωνιών για ελεύθερη συνεργασία του προσφεύγοντος με τους προαναφερόμενους αρχιτέκτονες, με ημερομηνία της δεύτερης εξ αυτών 21-10-2013 για το διάστημα από 1-11-2013 μέχρι 7-3-2014 (προφανώς από παραδρομή αναφέρεται μέχρι 7-3-2013) και συμφωνημένο εβδομαδιαίο ωράριο εργασίας περίπου 32 ωρών, δυνατότητα εργασίας για προσωπικά έργα του προσφεύγοντος τον υπόλοιπο χρόνο στους χώρους των γραφείων “Ντίκμαν - Χάρτμαν” και πρόβλεψη για απουσία του προσφεύγοντος για δύο σαββατοκύριακα και το διάστημα των εορτών Χριστουγέννων και Πρωτοχρονιάς 2013/2014 στην Ελλάδα. Τέλος, αβασίμως η φορολογική αρχή επικαλείται την ΠΟΛ 1260/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, η οποία, όπως και οι μνημονευόμενες σ’ αυτήν ΠΟΛ 1142/2012 του Υπουργού Οικονομικών και 1228/2014 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων,

δεν αποτελεί κανόνα δικαίου, ενώ η ομοίως μνημονευόμενη σ' αυτήν ΠΟΛ 1136/2013 του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 1417 και 1494) έχει παύσει να ισχύει από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 (για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014, βλ. παρ. 22 άρθρου 72 του ν. 4172/2013, προστεθείσα με το άρθρο 26 παρ. 11 του ν. 4223/2013), ως εκδοθείσα κατ' επίκληση των, κατά την αυτή διάταξη ομοίως μη ισχυουσών, παρ. 7 και 8α του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 43 του ν. 4141/2013 (Α' 81). Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, καθόσον ο προσφεύγων δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής κατά το φορολογικό έτος 2014 και, συνακόλουθα, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας για το έτος αυτό, όπως υποστήριξε με τη δήλωση επιφύλαξης του, η οποία πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής του. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη του Συμβούλου Ιωάννη Σύμπλη, η Ελληνική φορολογική αρχή στήριξε την πράξη της αποκλειστικά στους προσωπικούς δεσμούς του προσφεύγοντος με την Ελλάδα (κατοικία της συζύγου και του τέκνου του). Όμως, από τα στοιχεία του φακέλου που έχουν παρατεθεί ανωτέρω αποδεικνύεται (και δεν αμφισβητείται άλλως τε από την φορολογική αρχή) ότι τόπος των επαγγελματικών συμφερόντων του προσφεύγοντος είναι αποκλειστικά η Γερμανία, με την οποία δεν στερείται άλλως τε και προσωπικών δεσμών, έστω και δευτερευόντων. Εφ' όσον λοιπόν τα ζωτικά του συμφέροντα δεν συγκλίνουν, κατ' αρχήν, σε ένα και μόνο τόπο, το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί. Η αδυναμία δε αυτή είναι ζήτημα ουσιαστικού δικαίου και όχι απόδειξης. Επομένως δεν τίθεται ζήτημα συμπλήρωσης των αποδείξεων, ούτε και κατανομής του βάρους αποδείξεως, παρά πρέπει να εφαρμοσθούν τα κατά σειράν επόμενα κριτήρια της Σύμβασης. Δεδομένου δε ότι η φορολογική αρχή δεν στήριξε

την άσκηση της φορολογικής της εξουσίας στο κριτήριο της μόνιμης διαμονής (ούτε άλλως τε καν προέβαλε και απέδειξε τίποτε σχετικά) και δεν είναι επιτρεπτή η μεταβολή της πραγματικής και νομικής βάσης της πράξης της, εφαρμοστέο είναι, σύμφωνα με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, το κριτήριο της ιθαγένειας.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Επιλύει το γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα της έννοιας του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α του ν. 4172/2013 αναφορικά με την κατοικία φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Κρατεί, δικάζει και δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει την 59/19-1-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, στην οποία ενσωματώθηκε η 38086/9-9-2015 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Δέχεται την επιφύλαξη που διατύπωσε ο προσφεύγων αναφορικά με την 156504/27-8-2015 δήλωση φόρου εισοδήματος, που αφορά το φορολογικό έτος 2014.

Διαπιστώνει ότι ο προσφεύγων δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής κατά το φορολογικό έτος 2014 και δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το έτος αυτό (και επομένως ούτε κοινής με τη σύζυγό του) ούτε σε (συμπληρωματική) δήλωση των κτηθέντων στη Γερμανία εισοδημάτων του και του φόρου που κατέβαλε εκεί κατά το εν λόγω φορολογικό έτος.

Διατάσσει την απόδοση του παραβόλου.

Επιβάλλει στο Δημόσιο την ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας δικαστική δαπάνη του προσφεύγοντος, η οποία ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 18 Μαΐου 2016 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 29ης Ιουνίου του ίδιου έτους.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Ο Γραμματέας του Β΄ Τμήματος

Ε. Σαρπ

Ι. Μητροτάσιος