



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10/07/2018



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1363

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

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

**4. Την από ..... /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με ΑΦΜ ..... κατοίκου ..... επί της οδού ....., κατά της με αριθμ. πρωτ. .... -2018 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επί της με αριθμ. .... -2017 αίτησης αλλαγής της φορολογικής της κατοικίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

**5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.**

**6. Τις από 15-03-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.**

**7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της υπ.αρ.πρωτ. .... -2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: ..... και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από το πιστοποιητικό υπηρεσιακών μεταβολών της Δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης Καστοριάς, του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων, εργάστηκε ως Μόνιμος Δημόσιος Υπάλληλος με βαθμό Β', υπηρετώντας ως εκπαιδευτικός Καλλιτεχνικών στο ..... Συγκεκριμένα, διορίστηκε στις 31/8/2006 αναλαμβάνοντας υπηρεσία στις 1-9-2006 και μονιμοποιήθηκε στις 31/8/2008 με την ..... -2008 Απόφαση της Δευτεροβάθμιας Διεύθυνσης Εκπαίδευσης ..... Στη συνέχεια όπως προκύπτει από το ως άνω πιστοποιητικό, έλαβε άδεια άνευ αποδοχών για τα παρακάτω χρονικά διαστήματα:

**Από 12-1-2009 έως 30-6-2009** σύμφωνα με την ..... -2009 απόφαση του Περιφερειακού Δ/ντή Πρωτοβάθμιας & Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας.

**Από 1-9-2011 έως 31-8-2012** σύμφωνα με την ..... -2011 απόφαση της Περιφερειακής Δ/ντριας Πρωτοβάθμιας & Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας.

**Από 1-9-2012 έως 31-8-2013** σύμφωνα με την ..... -2012 απόφαση της Περιφερειακής Δ/ντριας Πρωτοβάθμιας & Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας.

**Από 1-9-2013 έως 31-8-2014** σύμφωνα με την ..... -2013 απόφαση της Περιφερειακής Δ/ντριας Πρωτοβάθμιας & Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας.

**Από 23-05-2017 έως 31-8-2017** σύμφωνα με την ..... -2017 απόφαση του Περιφερειακού Δ/ντή Πρωτοβάθμιας & Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας.

Από το ίδιο ως άνω έγγραφο, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση παραίτησης από την υπηρεσία της, στη διάρκεια του διδακτικού έτους 2014, η οποία διαβιβάστηκε με το ..... -2014 έγγραφο της Δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης Καστοριάς, η οποία όμως δεν έγινε δεκτή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. .... -2014 έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων. Επανήλθε με νέα αίτηση παραίτησης από την υπηρεσία στη διάρκεια του διδακτικού έτους, η οποία διαβιβάστηκε με το ..... -2014 έγγραφο της ως άνω υπηρεσίας η οποία και πάλι δεν έγινε δεκτή με το αρ. πρωτ. .... -2014 έγγραφο του Υ.ΠΑΙ.Θ. Κατόπιν παραπέμφθηκε στο Πρωτοβάθμιο Πειθαρχικό Συμβούλιο Περιφερειακής Δ/σης Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας, για το πειθαρχικό παράπτωμα της αδικαιολόγητης αποχής από την εκτέλεση των καθηκόντων της, από 31/10/2014 έως 22/05/2017. Για το πειθαρχικό παράπτωμα της αδικαιολόγητης αποχής της από τα καθήκοντά της απαλλάχθηκε με την αριθμ. .... -2017 απόφαση του Πρωτοβάθμιου Πειθαρχικού Συμβουλίου Περιφερειακής Δ/σης Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας. Περαιτέρω, τοποθετήθηκε προσωρινά στο ....., σύμφωνα με την ..... 2017 Απόφαση της Δ.Δ.Ε. .... Σημειώνεται ότι, υπέβαλε αίτηση παραίτησης

από την υπηρεσία στη διάρκεια του διδακτικού έτους 2017, η οποία έγινε αποδεκτή από την υπηρεσία με την αριθ. .... -10-2017 Υ.Α. του ΥΠ.Π.Ε.Θ.. Τέλος, σύμφωνα με το έγγραφο της Δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης Καστοριάς, η συνολική υπηρεσία της από το διορισμό της έως την παραίτησή της, ανέρχεται σε 4 έτη, 8 μήνες και 11 ημέρες. Για το ανωτέρω διάστημα, ήταν ασφαλισμένη στο Δημόσιο, της έχουν γίνει κρατήσεις για το ταμείο κύριας σύνταξης καθώς και των επικουρικών ταμείων (Μ.Τ.Π.Υ., Τ.Ε.Α.Δ.Υ., Τ.Π.Δ.Υ.Υ), σύμφωνα με τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. .... -2017 αίτησή της, η προσφεύγουσα ζήτησε από τη ΔΟΥ ..... τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στην Κύπρο από το έτος 2012.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. .... -2018 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., απερρίφθηκε η ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας περί αλλαγής της φορολογικής της κατοικίας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν 4172/2013, με το αιτιολογικό ότι μέχρι τον Οκτώβριο του έτους 2017, η προσφεύγουσα συνδεόταν άμεσα και μόνιμα με υπαλληλική σχέση με το Δημόσιο, ως εκπαιδευτικός του κλάδου ΠΕ08 – Καλλιτεχνικών, χωρίς να έχει διακοπεί η υπαλληλική σχέση από την άδεια άνευ αποδοχών που της χορηγήθηκε.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... ισχυριζόμενη ότι η μόνιμη και κύρια πραγματική της εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει κέντρο των εν γένει βιοτικών της σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων είναι στην Κύπρο της οποίας διατηρεί και την υπηκοότητα. Από τη υπηρεσία της, δε, ζήτησε και έλαβε άδεια μακράς διάρκειας άνευ αποδοχών, ήδη από τις 01-09-2011 έως 31-08-2014 και από 23-05-2017 έως 20-10-2017. Κατά τη διάρκεια του διδακτικού έτους 2013-2014 υπέβαλε δύο αιτήσεις παραίτησης από την υπηρεσία, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσάγει:

- 1) Την με αρ. πρωτ. .... -2017 αίτηση αλλαγής φορολογικής κατοικίας.
- 2) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για τα φορολογικά έτη 2012-2016.
- 3) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2017.
- 4) Πιστοποιητικό υπηρεσίας του Υπουργείου Παιδείας και Πολιτισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας
- 5) Τις από 30/10/2017 συμπληρωματικές δηλώσεις εισοδήματος μισθωτού για τα φορολογικά έτη 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016.
- 6) Αντίγραφο πιστοποιητικού αποδοχών για το έτος 2017 του Γενικού Λογιστηρίου της Κυπριακής Δημοκρατίας.
- 7) Αντίγραφο της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΚΥΠΡΟΥ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΛΤΔ με στοιχεία τραπεζικού της λογαριασμού.
- 8) Βεβαίωση του Ι' Δημόσιου Νηπιαγωγείου ΛΕΜΕΣΟΥ ΧΑΛΚΟΥΤΑΣ, με την οποία πιστοποιείται η φοίτηση σε αυτό, του υιού της, ....., κατά τις σχολικές χρονιές 2012-2013 και 2013-2014.

9) Βεβαίωση του ΚΑ΄ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΣΧΟΛΕΙΟΥ ΛΕΜΕΣΟΥ με την οποία πιστοποιείται η φοίτηση σε αυτό, του υιού της, ....., κατά τις σχολικές χρονιές, 2014-2015, 2015-2016, 2016-2017 και 2017-2018.

10) Αντίγραφο της αρχής Ηλεκτρισμού Κύπρου, στο οποίο αναγράφονται στοιχεία του πελάτη ..... για την χρονική περίοδο από 09/09/2011-22/11/2017.

11) Αντίγραφο της με αριθμ. πρωτ. .... -2017 απόφασης επί πειθαρχικής υπόθεσης εκπαιδευτικού, του Πρωτοβάθμιου Πειθαρχικού Συμβουλίου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Πρωτοβάθμιας & Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης Δυτικής Μακεδονίας του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων.

12) Το από 30-10-2017 πιστοποιητικό υπηρεσιακών μεταβολών της Διεύθυνσης Δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης .....

13) Την με αριθμ. πρωτ. .... -2017 Ανακοίνωση παραίτησης εκπαιδευτικού από την Υπηρεσία.

**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 ορίζεται 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 βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου

1 του παρόντος άρθρου."

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1177/14-07-2014**, "Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2238/1994 και του Ν. 4174/2013", στην παράγραφο 1 αυτού, ορίζεται ότι "από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α΄ της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή: i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή. 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.»

**Επειδή**, στην παράγραφο 2 της **ΠΟΛ 1260/19-12-2014** ορίζεται ότι " **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 ζωτικών 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, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη **Αίτηση** για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1058/26-03-2015** " 1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

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 που θα δοθούν από τη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, 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 δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που

υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.”

**Επειδή** στη παρ. 1 της **ΠΟΛ 1201/2017**, 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).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).....

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1058/2015](#) καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπηρέτησε ως δημόσιος υπάλληλος, ειδικότερα εκπαιδευτικός καλλιτεχνικών στο ..... έως τις 11/01/2009. Στη συνέχεια, στις 12/09/2009, έλαβε με την αριθμ. .... -2009 απόφαση του Περιφερειακού Δ/ντή πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, την πρώτη άδεια άνευ αποδοχών, την οποία ανανέωσε με μεταγενέστερες σχετικές αποφάσεις του αρμόδιου οργάνου έως και τις 31/08/2014. Επειδή, από το διορισμό της έως την παραίτηση της, ήταν ασφαλισμένη στο δημόσιο, παρακρατήθηκαν από την υπηρεσία της, ποσά, τόσο για το ταμείο κύριας σύνταξης, όσο και για τα επικουρικά ταμεία (Μ.Τ.Π.Υ., Τ.Ε.Α.Δ.Υ. Τ.Π.Δ.Υ.), σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Συνεπώς, το γεγονός ότι έλαβε άδεια άνευ αποδοχών για ορισμένα έτη, δεν αποτελεί από μόνο του προσδιοριστικό στοιχείο φορολογικής κατοικίας της στο εξωτερικό, δεδομένου ότι αφενός, κατά τις διατάξεις του άρθρου 51 του Αστικού Κώδικα η άσκηση του επαγγέλματος λογίζεται, ως ειδική Κατοικία του προσώπου, ο τόπος όπου ασκεί το επάγγελμά του, και αφετέρου, η ίδια διατηρούσε όλα τα προνόμια ενός ασφαλισμένου στο Δημόσιο υπαλλήλου, (ασφαλισμένη στο δημόσιο, διενεργήθηκαν κρατήσεις υπέρ των ταμείων κύριας σύνταξης και επικουρικών ταμείων (Μ.Τ.Π.Υ., Τ.Ε.Α.Δ.Υ. Τ.Π.Δ.Υ.), και έλαβε, εντός του έτους 2014, το ποσό των 1.823,60 € για την αναρρωτική άδεια των 60 ημερών. Επιπροσθέτως, από το ηλεκτρονικό αρχείο του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS, προκύπτει ότι ο σύζυγός της, ..... με ΑΦΜ ....., παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, συνεπώς, προκειμένου η προσφεύγουσα να μεταφέρει τη φορολογική της κατοικία στο εξωτερικό, όφειλε να προσκομίσει τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και στην Υπηρεσία μας τα επιπρόσθετα οριζόμενα με την ΠΟΛ. 1201/2017, δικαιολογητικά.

Επειδή, επιπλέον, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... -2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **ΑΦΜ .....**

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.