



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 2-7-2018

Αριθμός απόφασης: 3257

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 5-3-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των απορριπτικών αποφάσεων τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας α) με αριθμό/2017 για το φορολογικό έτος 2016, β) με αριθμό/2017 για το φορολογικό έτος 2015 και των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων για το φορολογικό και οικονομικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2017 απορριπτική απόφαση για τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016, την με αριθμό/2017 απορριπτική απόφαση για τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5-3-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων

των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις αριθμό/2017 και/2017 απορριπτικές αποφάσεις για τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2015, αντίστοιχα, δεν έγιναν δεκτά τα ταυτάριθμα αιτήματα του προσφεύγοντα. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ απέρριψε τα αιτήματα, διότι ο προσφεύγων είχε έναρξη δραστηριότητας στην Ελλάδα και είχε οικονομικούς δεσμούς με την Ελλάδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 4^ο του ν.4172/2013 και τα άρθρα 51 & 52 του Αστικού Κώδικα. Επίσης, ο προσφεύγων είχε υποβάλει τις με αριθμό/2015 και/2014 αιτήσεις για το φορολογικό έτος 2014 και το οικονομικό έτος 2014, αντίστοιχα, για τις οποίες δεν εξέδωσε απάντηση ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ. Οι αιτήσεις υποβλήθηκαν με τις δηλώσεις που κατέθεσε με επιφύλαξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Δεν πραγματοποιήθηκε νόμιμη επίδοση των απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και η ενδικοφανής προσφυγή είναι εμπρόθεσμη για όλα τα έτη
- Στην Ελλάδα έχει στην κατοχή του ένα ακίνητο (εξοχική κατοικία), το οποίο εκμισθώνει χωρίς να παρέχει άλλες υπηρεσίες – ζει μόνιμα και εργάζεται στην με την γυναίκα του, συμβολαιογράφο με ενεργή δραστηριότητα στην, και τα τέκνα του, που πηγαίνουν εκεί σχολείο
- Η εκμίσθωση αυτή αποτελεί εισόδημα από ακίνητα και όχι πραγματική ατομική επιχείρηση

Όσον αφορά στο οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014

Επειδή με το άρθρο 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» παρ.1 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 43 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013), ορίζεται ότι: *«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.»*.

Επειδή με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013) ορίζεται ότι: *«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση*

σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων είχε καταθέσει τις με αριθμό/2015 και/2014 αιτήσεις για το φορολογικό έτος 2014 και το οικονομικό έτος 2014, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ. Κατά την κατάθεση της ενδικοφανούς είχε παρέλθει το χρονικό διάστημα των 30 ημερών από την παράλειψη απάντησης από τη Δ.Ο.Υ., όπερ συνεπάγεται ότι η ενδικοφανής είναι εκπρόθεσμη κατά το μέρος που αφορά στις τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Όσον αφορά στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 – προθεσμία

Επειδή με το άρθρο 5 «Κοινοποίηση πράξεων» παρ.2 και 5 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 39 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013), ορίζεται ότι:

«2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. ...

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.»

Επειδή με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» παρ.1 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 59 του ν.4438/2016 (ΦΕΚ Α' 220/ 28-11-2016), ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων είχε καταθέσει ο ίδιος τις αιτήσεις με αριθμό/2017 για το φορολογικό έτος 2016 και/2016 για το φορολογικό έτος 2015, στις οποίες απάντησε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ με τις με αριθμό/2017 και/2017 επιστολές, αντίστοιχα, οι οποίες εστάλησαν στον , στην ίδια διεύθυνση που είχε δηλώσει ο προσφεύγων.

Επειδή ο αναφέρεται ως νόμιμος εκπρόσωπος σε μια από τις δύο προαναφερθείσες αιτήσεις του προσφεύγοντα, αλλά δεν έχει δηλωθεί ως φορολογικός εκπρόσωπος ή πληρεξούσιος του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Τaxis και τα προσκομιζόμενα με το φάκελο έγγραφα, δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιηθεί νόμιμη κοινοποίηση των απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται ως απρόθεσμη για τις δύο αυτές προσβαλλόμενες απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις ταυτάριθμες αιτήσεις του προσφεύγοντα.

Όσον αφορά στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 – αιτιάσεις

Επειδή με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013) 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 με το άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013) 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.

3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,

β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή

γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,

β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,

γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,

δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,

ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,

στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.»

Επειδή, η ΠΟΛ.1201/ 6-12-2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και του ν. 4174/2013» αναφέρει ότι:

«2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

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

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1- Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει εκπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1177/14.7.2014 εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

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.1058/18.3.2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, η ΠΟΛ.1058/ 18-3-2015 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» αναφέρει ότι: «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. ...

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.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δνσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (άρθρο 4 Ν.4172/2013), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, τα εν λόγω έντυπα (Μ0–Μ1–Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και

Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρισθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., ταχυδρομικώς, στο φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι μετέβαλαν τη φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2014 μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως τις 31.12.2015).

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσουν, εκπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή εφόσον είναι υπόχρεοι ως φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσουν τα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1260/ 19-12-2014 «Σχετικά με τη φορολογική κατοικία»:

«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/φροντιστηρίου 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. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής 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 (εκτός αν ελλείψει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συλλόγους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.»

Επειδή στο με αριθμό ΔΕΑΦ Α 1130889 ΕΞ2016/ 08-09-2016 έγγραφο του Διευθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται: «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού εγγράφου αναφορικά με την αποδοχή, για τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό, της Αίτησης για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (δίγλωσσο έντυπο) που προσκομίζει φορολογούμενος ο οποίος δεν αποκτά εισόδημα στη χώρα μας, διευκρινίζεται ότι, βάσει των οριζόμενων στην παρ.2 της ΠΟΛ.1058/2015, αυτή γίνεται δεκτή, δεδομένου ότι ενσωματώνει το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας.».

Επειδή στο σκεπτικό της απόφασης 1445/2016 ΣΤΕ αναφέρεται:

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

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

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

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

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

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έχει αιτηθεί να αναγνωριστεί ως φορολογικός κάτοικος, με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία έχει κυρωθεί με το ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991).

Επειδή στο άρθρο 2 «Καλυπτόμενοι φόροι» παρ.1,2,3 του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) ορίζεται ότι:

«1. Η παρούσα Συμφωνία εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών αυτού, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο, ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας καθώς και των φόρων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Συμφωνία είναι:

α) στην Ελλάδα:

1) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων,

2) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των νομικών προσώπων,

3) η εισφορά για τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, που υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές (στο εξής αναφερόμενοι ως «Ελληνικός φόρος»).

β) στην Πολωνία:

1) ο φόρος εισοδήματος (podatek dochodowy),

2) ο φόρος μισθών και ημερομισθίων (podatek od wynagrodzen),

3) ο εξισορροπητικός φόρος φυσικών προσώπων για εισοδήματα από μισθούς και εξειδικευμένες καλλιέργειες (podatek wyrownawczy),

4) ο αγροτικός φόρος (podatek rolny),

5) ο φόρος ακίνητης περιουσίας (podatek od nierthpsionopsi), (στο εξής αναφερόμενοι ως «Πολωνικός φόρος»).»

Επειδή στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Συμφωνίας, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει

οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό, μόνον όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί, ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει την συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν η νομική κατάσταση ενός φυσικού προσώπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί σύμφωνα με τις υποπαραγράφους α' έως γ', η αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα ρυθμίζουν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.»

Επειδή στο άρθρο 6 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία (συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος από γεωργική ή δασική δραστηριότητα) που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ο όρος «ακίνητη περιουσία» έχει στην παρούσα Συμφωνία την έννοια η οποία καθορίζεται με τη νομοθεσία του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο βρίσκεται αυτή η περιουσία. Ο όρος οπωσδήποτε περιλαμβάνει περιουσία παρεπόμενη (Property Accesory) της ακίνητης περιουσίας, ζώα και εξοπλισμό που χρησιμοποιούνται στη γεωργία και στη δασοκομία, δικαιώματα στα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της γενικής νομοθεσίας για έγγειο ιδιοκτησία, επικαρπία σε ακίνητη περιουσία και δικαιώματα από τα οποία απορρέουν πληρωμές μεταβλητές ή καθορισμένες ως αντάλλαγμα για εκμετάλλευση, ή για το δικαίωμα εκμετάλλευσης, μεταλλευτικών κοιτασμάτων, πηγών και άλλων φυσικών πόρων, πλοία, πλοiάρια και αεροπλάνα δε θεωρούνται ως ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στο εισόδημα που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη μορφή χρήσης της ακίνητης περιουσίας.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται επίσης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία μιας επιχείρησης και στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιείται για την άσκηση μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έχει κάνει έναρξη εργασιών με δραστηριότητα: «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ, ΠΟΥ ΠΡΟΟΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΗΣΗ», όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3 για όλα τα υπό εξέταση έτη (χρήσεις 2013-2016).

Επειδή με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται:

1. Έγγραφο του Δημάρχου της Murowana Goslina, αναφορικά με οικονομικές υποχρεώσεις του προσφεύγοντα ως φόρο ακινήτων ποσού 411 ζλότι.
2. Απόδειξη απασχόλησης από την επιχείρηση «Unilever Polska Sp. z o.o.», με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων απασχολείται στην επιχείρηση από 1-1-2001 με πλήρη απασχόληση, βάσει σύμβασης αορίστου χρόνου, με έδρα στη Βαρσοβία.
3. Έγγραφο με το περιεχόμενο του κτηματολογίου για τον προσφεύγοντα, στο οποίο αναγράφεται ότι ο προσφεύγων έχει 1 οικόπεδο στην ίδια διεύθυνση που έχει δηλώσει στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του. Σημειώνεται ότι στο συγκεκριμένο έγγραφο οι πίνακες «κτίριο» και «οίκημα» είναι κενοί.
4. Βεβαίωση της τράπεζας «Bank Pekao», σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων διατηρεί λογαριασμό σε νόμισμα PLN από 9-4-1997. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων αναγράφεται ως κάτοικος στη διεύθυνση που έχει αναγράψει και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του.
5. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (certificate of tax residence – certyfikat rezydencji) για το οικονομικό έτος 2014 με σφραγίδα Apostille.
6. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (certificate of tax residence – certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2014 με σφραγίδα Apostille.
7. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (certificate of tax residence – certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2015 με σφραγίδα Apostille.
8. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (certificate of tax residence – certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2016 με σφραγίδα Apostille.
9. Οι με αριθμό/2012 και/2016 αποφάσεις του Προϊσταμένου του περιφερειακού τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε. Ρόδου, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. από 1-7-2012 έως 1-8-2018.

10. Τα έντυπα κοινωνικής ασφάλισης για τις περιόδους 23/7/2012 – 23/7/2015 και 24/7/2015 – 24/7/2018.

Επειδή με τις με αριθμό/2017 και/2017 απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν έγιναν δεκτές οι ταυτάριθμες αιτήσεις του προσφεύγοντα διότι είχε έναρξη δραστηριότητας στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις του (Ε1, Ε2 και Ε3) δηλώνει εισόδημα από ακίνητα στα πλαίσια επιχειρηματικής δραστηριότητας, εισόδημα από ακίνητα και εισόδημα από τόκους.

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτά ο κάτοικος ενός εκ των συμβαλλόμενων κρατών στο άλλο κράτος δεν τον καθιστά κάτοικο του άλλου κράτους. Εν προκειμένω, το εισόδημα που αποκτά ο προσφεύγων, με οποιαδήποτε μορφή (ως φυσικό ή νομικό πρόσωπο), από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα δεν τον καθιστά φορολογικό κάτοικο Ελλάδας.

Επειδή με το άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.1939/1991 ορίζεται ότι *«Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).»*.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται και προκύπτει ότι διαμένει στην Πολωνία (με τα προσκομιζόμενα: α) Απόδειξη απασχόλησης από την επιχείρηση «Unilever Polska Sp. z o.o.», β) έντυπα κοινωνικής ασφάλισης και γ) το έγγραφο της Aquanet, στο οποίο αναφέρεται κατανάλωση ύδατος στο όνομα της συζύγου του προσφεύγοντα, στη διεύθυνση που δηλώνει με την ενδικοφανή του προσφυγή).

Επειδή προσκομίζει βεβαίωση της επιχείρησης όπου εργάζεται, σύμφωνα με την οποία εργάζεται με καθεστώς πλήρους απασχόλησης, με σύμβαση αορίστου χρόνου από το 2001 (προσκομιζόμενο έγγραφο: Απόδειξη απασχόλησης από την επιχείρηση «Unilever Polska Sp. z o.o.»).

Επειδή προσκομίζει βεβαιώσεις του Ο.Α.Ε.Ε. με τις οποίες απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. και αντίστοιχες βεβαιώσεις ασφάλισης στην Πολωνία (προσκομιζόμενα έγγραφα: α) οι με αριθμό/2012 και/2016 αποφάσεις του Προϊσταμένου του περιφερειακού τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε. Ρόδου και β) έντυπα κοινωνικής ασφάλισης).

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 (προσκομιζόμενα έγγραφα: α) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015 και β) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 5-3-2018 ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως προς την αιτούμενη ακύρωση των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ για το οικονομικό και το φορολογικό έτος 2014, ως εκπρόθεσμης.
- Την αποδοχή αυτής ως προς την αιτούμενη ακύρωση των με αριθμό/2017 και/2017 απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.