



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3066

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 **20/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΗΝΩΜΕΝΩΝ ΑΡΑΒΙΚΩΝ ΕΜΙΡΑΤΩΝ, κατά της υπ' αριθμ./12-01-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί της υπ' αριθμ./09-03-2017 αίτησης του προσφεύγοντος για αλλαγή φορολογικής κατοικίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./12-01-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί της υπ' αριθμ./09-03-2017 αίτησης του προσφεύγοντος για αλλαγή φορολογικής κατοικίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. πρωτ. /12-01-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί της υπ' αριθμ. /09-03-2017 αίτησης του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για μεταφορά στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ απέρριψε το αίτημά του διότι δεν προκύπτει μετατόπιση του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων στην αλλοδαπή, ήτοι προσωπικοί ή οικονομικοί ή κοινωνικοί δεσμοί (ΠΟΛ. 1201/2017). Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο στο μητρώο της υπηρεσίας προκύπτει η ύπαρξη επιχειρηματικής σχέσης ως διαχειριστής σε ΕΠΕ, οπότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013 ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής για τα εισοδήματα του για το φορολογικό έτος 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ 13/06/2018 υπόμνημά του, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. **Μη ύπαρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα**, αν και υπήρξε διαχειριστής και εταίρος της εταιρείας με την επωνυμία η οποία συστάθηκε την 23/03/2006, η εν λόγω εταιρεία ουδέποτε άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς:
 - Δεν έχει θεωρήσει στοιχεία,
 - έχει υποβάλει μηδενικές δηλώσεις εισοδήματος από το 2006 έως και σήμερα,
 - τα οικονομικά της αποτελέσματα όπως αποτυπώνονται στους ισολογισμούς είναι μηδενικά και
 - δεν διαθέτει πάγια στοιχεία, όπως προκύπτει από τους προσκομισθέντες ισολογισμούς.
 - Η εν λόγω εταιρεία συνεχίζει να υφίσταται έως και σήμερα λόγω δικής του αμέλειας να προβεί στις διαδικασίες λύσης της.
2. **Πλήρωση των τιθέμενων εκ του νόμου προϋποθέσεων** και συγκεκριμένα του άρθρου 4§1 και 2 του ν.4172/2013 καθώς:
 - Το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, βρίσκεται στο όπως προκύπτει από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, από τη βεβαίωση της εργοδότης εταιρείας και τους λογαριασμούς που προσκομίζει.
 - Η παραμονή του στο ξεπερνά τις 183 ημέρες για το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από το πιστοποιητικό εισόδου εξόδου από τα ΗΑΕ.
 - Η δήθεν επιχειρηματική του δραστηριότητα στην Ελλάδα δεν του απέφερε ποτέ εισοδήματα.

3. **Ελλείψεις προσβαλλόμενης πράξης**, ήτοι η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χωρίς οιαδήποτε επαρκή ή κατά νόμο αναγκαία αιτιολογία και με πολλές ανακρίβειες.

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων (ΦΕΚ 28^{Α'} /4 Φεβρουαρίου 2014):

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Συμφωνίας, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει:

α) στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας: οποιοδήποτε πρόσωπο, το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους της Ελληνικής Δημοκρατίας, υπόκειται σε φόρο λόγω της διαμονής του, της κατοικίας του, της έδρας διοίκησης ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης και περιλαμβάνει, επίσης, αυτό το Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Αυτός ο όρος, όμως, δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, αποκλειστικά σε σχέση με εισόδημα από πηγές αυτού του Κράτους ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό,

β) στην περίπτωση των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων: ένα φυσικό πρόσωπο που έχει τη διαμονή του στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και την υπηκοότητα των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων, και μια εταιρεία που έχει συσταθεί στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα.

2. Για τους σκοπούς της ανωτέρω παραγράφου:

α) Τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και οι πολιτικές τους υποδιαίρεσεις ή οι τοπικές τους κυβερνήσεις θεωρούνται κάτοικοι των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων,

β) Τα Κυβερνητικά ιδρύματα θεωρούνται, ανάλογα με τη συμμετοχή τους, κάτοικοι των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων. Κάθε ίδρυμα θεωρείται κυβερνητικό ίδρυμα όταν έχει δημιουργηθεί από την κυβέρνηση σύμφωνα με την κρατική νομοθεσία, όπως εταιρεία, Κεντρική Τράπεζα, Επενδυτική Αρχή του Αμπού- Ντάμπι, Επενδυτική Εταιρεία του Αμπού-Ντάμπι, Επενδυτικό Συμβούλιο του Αμπού- Ντάμπι, Μομπανταλαχ, Γραφείο Επενδύσεων του Ντουμπάι, Ντουμπάι Κόσμος, Διεθνής Εταιρεία Πετρελαίων του Αμπού- Ντάμπι και μη κερδοσκοπικά κυβερνητικά ιδρύματα.

3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η κατάσταση του καθορίζεται ως ακολούθως:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνον του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία, αν αυτός διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος μόνον 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 μόνον του Κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονή του,

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

δ) αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

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

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

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

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

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/2017 με θέμα: «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν. 4174/2013» 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 και 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).

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 υποβάλλει 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 εμπροθέσμως 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την αριθμ./09-03-2017 αίτησή του προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ ζήτησε την μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Επειδή, με τη με αριθμ. πρωτ./12-01-2018 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ απέρριψε το ως άνω αίτημά του προσφεύγοντος διότι δεν προκύπτει μετατόπιση του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων στην αλλοδαπή, ήτοι προσωπικοί ή οικονομικοί ή κοινωνικοί δεσμοί (ΠΟΛ. 1201/2017). Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο στο μητρώο της υπηρεσίας προκύπτει η ύπαρξη επιχειρηματικής σχέσης ως διαχειριστής σε ΕΠΕ, οπότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013 ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής για τα εισοδήματα του για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, όπως προκύπτει από το υποσύστημα του μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis, ο προσφεύγων είναι διαχειριστής και μέλος με ποσοστό συμμετοχής 50% στην εταιρεία με την επωνυμία από την ημερομηνία σύστασης της ως άνω εταιρείας, ήτοι από 23/03/2006.

Επειδή, η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής εξήχθη, βασισμένη και μόνο στο γεγονός ότι ο προσφεύγων υπήρξε διαχειριστής και εταίρος στην ως άνω εταιρεία η οποία συστάθηκε την 23/03/2006, ήτοι στοιχείο που δεν είναι, αυτό μόνο, καθοριστικό και επαρκή για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2016, χωρίς να συνεκτιμηθεί το σύνολο των λοιπών αποδεικτικών στοιχείων που της έθεσε υπόψη ο προσφεύγων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή και με το υπόμνημά του, ο προσφεύγων προσκόμισε τα κάτωθι δικαιολογητικά - έγγραφα:

- Το από 20/08/2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Υπ. Οικονομικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων, με ισχύ από 01/01-31/12/2016, με τη σχετική επικύρωση του γνήσιου της

υπογραφής από το προξενικό γραφείο της πρεσβείας της Ελλάδος στο Από το ως άνω πιστοποιητικό προκύπτει ότι: «ο προσφεύγων έχει εκπληρώσει όλες τις απαιτήσεις και συνθήκες, δια τούτο και Δυνάμει της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, που αφορά την αποφυγή Διπλής φορολόγησης και την Αποτροπή Φοροδιαφυγής σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου, υπογραφέισα την 18/01/2010, και του τροποποιημένου του Πρωτοκόλλου που υπεγράφη στις 16/12/2014, **ο προσφεύγων είναι κάτοικος των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων.**

- Το από 22/08/2018 και με αριθ. επικύρωσης πιστοποιητικό κίνησης εισόδου και εξόδου του συστήματος τμήματος Ιθαγένειας και Διαμονής του Υπ. Εξωτερικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων – Γραφείο, με τη σχετική επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από το προξενικό γραφείο της πρεσβείας της Ελλάδος στο **Από την ως άνω κίνηση προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, μέσα στο φορολογικό έτος 2016, ήτοι έχει διαμείνει στο 197 ημέρες.**
- Το από 04/09/2017 Πιστοποιητικό εργασίας της εταιρείας από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων **εργάζεται στην εταιρεία και απασχολείται ως Διευθυντής από 01/01/2016 έως και σήμερα.**
- Την από 01/01/2016 σύμβαση εργασίας μεταξύ της εταιρείας και του προσφεύγοντος από την οποία προκύπτουν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:
 1. Η Έναρξη της σύμβασης είναι η 01/01/2016 και η διάρκειά της 3 έτη, με δυνατότητα ανανέωσης κατόπιν κοινής συμφωνίας.
 2. Ο προσφεύγων θα εργάζεται στο
 3. Οι ώρες εργασίας του προσφεύγοντος θα είναι 6-10 ώρες την ημέρα και ότι δικαιούται άδεια με αποδοχές 30 ημέρες το χρόνο.
 4. Η εταιρεία αναλαμβάνει να καλύπτει τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης του προσφεύγοντος.
- Μηνιαίους Λογαριασμούς τηλεφωνίας περιόδων 01/02/2016 - 01/01/2017, οι οποίοι εκδίδονται στο όνομα του προσφεύγοντος και αποστέλλονται σε διεύθυνση στο
- Την με γενικό αριθμό κατάθεσης/2018/11-06-2018 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών του προσφεύγοντος κατά α) της εταιρείας με την επωνυμία και β) της εταιρείας με την επωνυμία Με την ως άνω αγωγή, ο προσφεύγων αιτείται να αναγνωρισθεί η συνδρομή σπουδαίου λόγου λύσης της πρώτης εκ των εναγόμενων εταιρειών και να διαταχθεί η λύση αυτής και η τήρηση των νομίμων διατυπώσεων καταχώρισης και δημοσίευσης σχετικά με την απόφαση που θα εκδοθεί.

Επειδή, από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι η εταιρεία με την επωνυμία:

- Έχει υποβάλει εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2007-2014. Με τις ως άνω δηλώσεις η εταιρεία δηλώνει μηδενικά έσοδα και έξοδα για τα ως άνω οικονομικά έτη.
- Δεν έχει θεωρήσει στοιχεία του ΚΒΣ, παρά μόνο βιβλίο μητρώο μαθητών, βιβλίο απογραφής και ισολογισμών και ισοζύγιο λογαριασμών γενικού – αναλυτικών καθολικών.
- Δεν έχει συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που έχουν υποβάλει τρίτοι τις ως άνω χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1260/2014, 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).

Επειδή, βάσει τα ως άνω για να κριθεί που ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία. Το γεγονός ότι ο προσφεύγων ήταν το κρινόμενο έτος 2016 διαχειριστής και μέλος στην ως άνω εταιρία δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Εν προκειμένω, από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, ο προσφεύγων διέμενε στο των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων καθώς και το κέντρο των οικονομικών του συμφερόντων είναι τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα. Επιπροσθέτως, από τα δικαιολογητικά που προσκομίζει, προκύπτει ότι δεν έχει ούτε τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, καθόσον το διάστημα που διαμένει στην αλλοδαπή υπερβαίνει τις 183 ημέρες, σύμφωνα με τα κριτήρια που θέτει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν.4172/2013.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι ο προσφεύγων, ως διαχειριστής και μέλος στην εταιρεία με την επωνυμία, διατηρεί ισχυρούς οικονομικούς δεσμούς με την Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων, βασίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **20/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, την ακύρωση της υπ' αριθ./12-01-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ και την αποδοχή της υπ' αριθ./09-03-2017 αίτησης του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.