



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-05-2017

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

Αριθμός απόφασης: 1170

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β.** Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
- γ.** Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- 2.** Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
- 4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., **ΑΦΜ** ..., κατά της υπ.αρ.πρωτ. .../...-2016 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επί της υπ.αρ.πρωτ. .../...-2016 αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προβαλλόμενη αρνητική απάντηση.
6. Τις από ...-2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. .../-2016 αίτησης του προσφεύγοντος για μεταβολή φορολογικής κατοικίας στη Δ.Ο.Υ. ..., εκδόθηκε η υπ.αρ.πρωτ. .../-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., με την οποία απορρίφθηκε το εν λόγω αίτημά του διότι ο προσφεύγων είχε έναρξη εργασιών για το φορολογικό έτος 2015 ως Αγρότης Ειδικού Καθεστώτος.

Με την ως άνω αίτησή ο προσφεύγων ζητά τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, καταθέτοντας προς τούτο τα σχετικά δικαιολογητικά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Μεταφορά φορολογικής κατοικίας διότι πληρούνται όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις και έχουν προσκομιστεί όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά.
- Πλάνη περί τα πράγματα, καθόσον κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα δεν δραστηριοποιούνταν ως αγρότης και σε κάθε περίπτωση η ιδιότητα του «Αγρότη Ειδικού Καθεστώτος» δεν θεμελιώνει από μόνη της την ύπαρξη οικονομικών δεσμών στην Ελλάδα.

Επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 4 του ν 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας, και συγκεκριμένα «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον 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...**», ενώ στην παράγραφο 2 αυτού, όπως αντικαταστάθηκε με τη παρ.2 άρθρου 21 Ν.4223/2013, ορίζεται ότι «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, για τον ορισμό της έννοιας της κατοικίας, η οποία δεν ορίζεται στο ανωτέρω άρθρο, εφαρμόζεται το άρθρο 51 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο «Το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1260/2014**, σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας, αναφέρει τα ακόλουθα:

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

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν **τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο 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. 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, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη.

Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, **εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή.**

Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (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-συνδέσμους, 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. ...

4. ... Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της

οικείας ΣΑΔΦΕ). Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.»

Επειδή, η Εγκύκλιος ΔΕΑΦ 1186557 ΕΞ 2016 με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας **που χορηγούν τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα** αναφέρει ότι το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που χορηγείται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους αυτού σε φυσικά πρόσωπα «*γίνεται δεκτό για σκοπούς εφαρμογής της εσωτερικής νομοθεσίας, στο πλαίσιο εξέτασης αιτημάτων φυσικών προσώπων που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στα Η.Α.Ε. σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1177/14.7.2014 και ΠΟΛ.1058/18.3.2015 κατά περίπτωση*».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1177/14-7-2014 «Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του Ν.4174/2013.», στην παράγραφο 1 αυτού ορίζεται «1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α΄ της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή : **i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, 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 απέδιδε 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, σύμφωνα με την υπ.αριθμ. **ΠΟΛ. 1058/2015 (ΦΕΚ Β 459 26.3.2015)**

«Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» ορίζεται στην παράγραφο 1 «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....», ενώ στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι «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.....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, η χώρα μας μετέχει ήδη από το έτος 1961 στο Μοντέλο ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ, στο οποίο βασίζονται οι περισσότερες ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η χώρα μας με τρίτα κράτη, και στο οποίο κρίσιμο για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας είναι να προσδιορισθούν οι δεσμοί που έχουν μεγαλύτερη βαρύτητα και υπερισχύουν για τον καθορισμό του κράτους με την κυριαρχική εξουσία να επιβάλλει φόρο εισοδήματος στο φυσικό πρόσωπο (Ασπ.Μάλλιου ο.π.).

Επειδή, με τον **Ν 4234/4-2-2014 (ΦΕΚ 28^{Α'})** κυρώθηκε η διμερής διεθνής σύμβαση που υπεγράφη μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους επί του εισοδήματος και επί του κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στο . . στις ... Ιανουαρίου 2010, καθώς και του Πρωτοκόλλου που τροποποιεί τη Συμφωνία αυτή, το οποίο υπογράφηκε στην Αθήνα στιςΙουνίου 2013, και ειδικότερα στο άρθρο 4 αυτού ορίζεται ότι «3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η κατάστασή 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 δε διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος μόνον του Κράτους όπου έχει τη 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 Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.»

.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 της ανωτέρω σύμβασης ορίζεται ότι:

«2. Όσον αφορά την εφαρμογή της Συμφωνίας από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ανά πάσα στιγμή, κάθε όρος που δεν καθορίζεται σε αυτή, θα έχει, εκτός αν το κείμενο ορίζει διαφορετικά, την έννοια που έχει κατά τη στιγμή της εφαρμογής, σύμφωνα με την νομοθεσία αυτού του Κράτους, σχετικά με τους φόρους στους οποίους εφαρμόζεται η Συμφωνία, οποιαδήποτε έννοια που δίδεται από την εφαρμοζόμενη φορολογική νομοθεσία αυτού του Κράτους υπερισχύει εκείνης που δίδεται σε αυτόν τον όρο από οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία του Κράτους αυτού.»

Επειδή, ο Ν 4234/4-2-2014 (ΦΕΚ 28^{Α'}) με τον οποίο κυρώθηκε η διμερής διεθνής σύμβαση που υπεγράφη μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους επί του εισοδήματος και επί του κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στο στις ...ανουαρίου 2010, καθώς και του Πρωτοκόλλου που τροποποιεί τη Συμφωνία αυτή, το οποίο υπογράφηκε στην Αθήνα στις Ιουνίου 2013, **τέθηκε σε ισχύ από-2014**, ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού στο ΦΕΚ, ενώ πριν το νόμο αυτό δεν είχε υπογραφεί άλλη σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών.

Επειδή, αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων καθώς και η σύζυγος του έχουν την μόνιμη κατοικία ή συνήθη διαμονή τους στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα για το φορολογικό έτος 2015 και είναι φορολογικοί κάτοικοι της χώρας αυτής, όπως αυτό βεβαιώνεται στα από ...-2016 &/2016 πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδόθηκαν από το Υπουργείου Οικονομικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων.

Επειδή, τα τέκνα του προσφεύγοντος .-. . και, σύμφωνα με το από2015 πιστοποιητικό του σχολείου της πόλης, από τον Ιανουάριο του 2015 και κατά το ακαδημαϊκό έτος 2015-2016 φοιτούν στο ως άνω σχολείο στις τάξεις ΥΟ4 και ΥΟ1.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο πληροφοριακό σύστημα taxis προέκυψε ότι ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος δεν άσκησε την δραστηριότητα του Αγρότη Ειδικού Καθεστώτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του ούτε οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα, αντίθετα το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του είναι για το 2015 στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα.

Επειδή, ο προσφεύγων με την αρ.πρωτ./-2016 αίτησή του προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. ... τα από .../2016 & ...-2016 πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας του ιδίου και της συζύγου του, από το Υπουργείο Οικονομικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων νομίμως επικυρωμένα, με τα οποία βεβαιώνεται ως φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής, και το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία με το υπ.αρ. πρωτ. .../-2017 έγγραφο.

Επειδή, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις της εσωτερικής νομοθεσίας και των σχετικών ΠΟΛ, ώστε να μην θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το 2015, αντίθετα να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων για το έτος αυτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από ...-2017 και με αρ.πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ... του, **ΑΦΜ για αλλαγή φορολογικής κατοικίας για το έτος 2015.**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.