



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 16/09/16

Αριθμός απόφασης: 1012

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1118063 ΕΞ2016/5-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2562/19-8-2016) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε «Τροποποίηση της αριθμ. Δ6Α1058824ΕΞ 2014/8-4-2014 (Β'865,1079 &1846) απόφασης της Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Επίλυσης Διαφορών και Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων».
- θ. Της αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β'2759/1.9.2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ περί παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής.
- ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», κατά της υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της από υπ.αρ.πρωτ. «.....» αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας του ανωτέρω και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Η υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....».
5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από «.....» εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ.αρ.πρωτ. «.....» αίτησή του ο προσφεύγων ζήτησε τη μεταβολή φορολογικής κατοικίας, από τη Δ.Ο.Υ. «.....», επί της οποίας εκδόθηκε η υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., με την οποία απορρίφθηκε το εν λόγω αίτημά του.

Με την ως άνω αίτησή του ο προσφεύγων ζητά τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στη Σουηδία, όπου βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, τόσο του ίδιου όσο και της συζύγου του και των τριών τέκνων τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι κατοικεί μόνιμα στη Σουηδία, όπου και εργάζεται στην οφθαλμολογική κλινική του Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου «.....» ως μισθωτός για 3 τουλάχιστον εβδομάδες κάθε μήνα βάσει συμβολαίου εργασίας αορίστου χρόνου, ενώ και η σύζυγός του εργάζεται στο «.....» τμήμα του ως άνω νοσοκομείου ως μισθωτή πλήρους απασχόλησης,
- Ότι ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα ως «.....» στα «.....» και φορολογείται για τα εισοδήματά αυτά στην Ελλάδα, ισχυριζόμενος ότι επισκέπτεται την Ελλάδα 1 εβδομάδα κάθε μήνα και ως εκ τούτου παραμένει στην Ελλάδα για λιγότερες από 183 ημέρες το χρόνο, χωρίς αυτό να αποτελεί τη μόνιμη ή κύρια ή συνήθη κατοικία του.
- Ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε το Ν 4300/1963 (ΦΕΚ Α'73/28-5-1963) , δηλαδή τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που υπογράφηκε μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και Σουηδίας, σύμφωνα με την οποία μπορεί να είναι φορολογικός κάτοικος Σουηδίας και να ασκεί δραστηριότητα και στην Ελλάδα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας του ίδιου και της συζύγου του από την Σουηδική Φορολογική Αρχή, βεβαίωση εργασίας του ίδιου και της συζύγου του από το Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο «.....», βεβαίωση εγγραφής των παιδιών σε παιδικό σταθμό, νομίμως επικυρωμένα με σφραγίδα apostille και μεταφρασμένα, καθώς και πιστοποιητικό αγοράς ακινήτου στη Σουηδία.

Επί της παραπάνω 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, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 4 του ν 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται η έννοια της ότι 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, σύμφωνα με το **άρθρο 3 του ν 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι «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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1142/31-5-2012 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας»** ορίζεται ότι «... σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά. Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα». Επομένως, ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας. Δεδομένου ότι, η έννοια της κατοικίας δεν ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, θα κρίνεται από τις διατάξεις **των άρθρων 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα**, όπου προβλέπεται ότι το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Η κατοικία διατηρείται ωσότου αποκτηθεί νέα. Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του. Συνεπώς, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται **πραγματική εγκατάσταση σε ορισμένο τόπο (corpus) και βούληση του ατόμου (animus)** να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξης του, των βιοτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης. Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. Ν.5772/ΠΟΛ. 175/24.08.1982 διαταγή). Έτσι, οικογενειακή εστία δημιουργείται στον τόπο που διαμένει (corpus) το φ.π. με πρόθεση συνέχειας και μονιμότητας (animus) και όχι για λοιπούς επιχειρηματικούς, ταξιδιωτικούς, εκπαιδευτικούς κλπ σκοπούς, ενώ ως οικογένεια ορίζεται

πρωταρχικά ο/η σύζυγος και τα τέκνα. (Ασπ. Μάλλιου Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φ.π., για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία ΔΦΝ 2014. 1064).

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 απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού. Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του».**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1260/19-12-2014 «Σχετικά με τη φορολογική κατοικία» ορίζεται ότι «2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει **ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή :** (α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος/τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική/δημόσια/άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό

ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται)», ενώ στην παράγραφο 4 ορίζεται «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).

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», ενώ στην **παράγραφο 4 του άρθρου** αυτού ορίζεται «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».

Επειδή, ως προς τα δικαιολογητικά που απαιτούνται ορίζεται στην ως άνω **ΠΟΛ. 1058/2015 (ΦΕΚ Β 459 26.3.2015)** στην παρ. 3 αυτής ότι « 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

Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

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 **N 4300/22/28-5-1963 (ΦΕΚ Α 73)** κυρώθηκε η διμερής διεθνής σύμβαση που υπεγράφη μεταξύ της Ελλάδας και της Σουηδίας 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 την 6ην Οκτωβρίου 1961, και ειδικότερα **στο άρθρο III περ. 1** αυτού ορίζεται «ββ) Εάν κατά τας διατάξεις του ανωτέρω εδαφίου αα άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωσης αύτη επιλύεται συμφώνως προς τους κατωτέρω κανόνες: α) **Θεωρείται ως κάτοικος του Κράτους εις το οποίον διαθέτει μόνιμον κατοικίαν. Εάν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται ως κάτοικος του Κράτους, μετά του οποίου διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (καλουμένου εφεξής ως "κέντρου ζωτικών συμφερόντων αυτού").** β) Εάν το Κράτος όπου το εν λόγω άτομον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις οιονδήποτε εκ των δύο Κρατών, θεωρείται ως κάτοικος του Κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονήν του. γ) Εάν έχει συνήθη διαμονήν εις αμφοτέρα τα συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ως κάτοικος του συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δ) Εάν τυγχάνη υπήκοος αμφοτέρων των συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Κρατών τούτων αποφασίζουν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας.», ενώ υπό το στοιχείο ζ ορίζεται «ζ) Οι όροι **"Ελληνική επιχείρησις"** και **"Σουηδική επιχείρησις"** σημαίνουν αντιστοίχως βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν ή εργασίαν διεξαγομένην υπό κατοίκου της Ελλάδος και βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν ή εργασίαν διεξαγομένην υπό κατοίκου της Σουηδίας, οι δε όροι **"επιχείρησις ενός των συμβαλλομένων Κρατών"** και **"επιχείρησις του ετέρου συμβαλλομένου Κράτους"**, σημαίνουν Ελληνικήν επιχείρησιν ή Σουηδικήν επιχείρησιν, αναλόγως της εννοίας του κειμένου»

Επειδή, σύμφωνα με τον ως άνω νόμο **N 4300/22/28-5-1963 (ΦΕΚ Α 73)** στο **άρθρο III παρ 1** στο υπό στοιχείο θ ορίζεται «Θ) αα) **Ο όρος "μόνιμος εγκατάστασις"** σημαίνει **καθωρισμένην επαγγελματικήν εγκατάστασιν, όπου αι εργασίαι της επιχειρήσεως διεξάγονται εν συνόλω ή εν μέρει.** ββ) Η μόνιμος εγκατάστασις περιλαμβάνει

ειδικώτερον: α) έδραν διοικήσεως. β) Υποκαταστήματα. γ) Γραφείον. δ) Εργοστάσιον. ε) Εργαστήριον στ) Ορυχείον, λατομείον ή άλλον τρόπον εξαγωγής φυσικού πλούτου. ζ) Οικόπεδον κτιρίου ή συνεργείον κατασκευών ή συναρμολογήσεως του οποίου η διάρκεια υπερβαίνει τους δώδεκα μήνας.», και στο υπό στοιχείο στ ορίζεται «στ') Το γεγονός ότι μία εταιρεία τυγχάνουσα κάτοικος ενός των συμβαλλομένων Κρατών, ελέγχει ή ελέγχεται υπό εταιρείας ούσης κατοίκου του ετέρου συμβαλλομένου Κράτους ή πραγματοποιούσης εμπορικής πράξεις εν τω ετέρω τούτω Κράτει (είτε διά μονίμου εγκαταστάσεως ή κατ' άλλον τρόπον), δεν αρκεί όπως χαρακτηρίση οιανδήποτε των εταιρειών τούτων ως μόνιμων εγκατάστασιν της ετέρας».

Επειδή, σύμφωνα με τον ως άνω **N 4300/22/28-5-1963 (ΦΕΚ Α 73)** στο άρθρο XII αυτού ορίζεται «Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρων ανεξαρτήτων δραστηριοτήτων παρομοίου χαρακτήρος φορολογούνται μόνον εις το συμβαλλόμενον τούτο Κράτος, εκτός εάν ο εν λόγω κάτοικος έχη εις την διάθεσιν του κανονικώς σταθεράν βάσιν εν τω ετέρω συμβαλλομένω Κράτει προς διεξαγωγήν της δράσεώς του. Εάν έχη τοιαύτην σταθεράν βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το οποίον προκύπτει εκ της βάσεως ταύτης δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω συμβαλλομένω Κράτει»

Επειδή, αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων και η σύζυγός του έχουν την μόνιμη κατοικία ή συνήθη διαμονή τους στη Σουηδία για το έτος 2015, και είναι φορολογικοί κάτοικοι της χώρας αυτής, όπως αυτό βεβαιώνεται στα με αρ.πρωτ. «.....» και «.....» πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδόθηκαν από τη Σουηδική Φορολογική Αρχή και είναι νόμιμα επικυρωμένα και μεταφρασμένα κατά τα ανωτέρω, καθόσον ζουν και εργάζονται στη Σουηδία πάνω από 183 ημέρες το χρόνο, με μικρά διαλείμματα επισκέψεων του προσφεύγοντα για επαγγελματικούς λόγους στην Ελλάδα, τα οποία δεν ξεπερνούν τις 183 ημέρες το χρόνο, ενώ τα τρία τέκνα τους φοιτούν σε τοπικό παιδικό σταθμό στη Σουηδία.

Επειδή, ο προσφεύγων ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα ως «.....» και στην Ελλάδα και απέκτησε εισοδήματα στην Ελλάδα για το έτος 2015, ενώ έχει και ακίνητη περιουσία στη χώρα μας την οποία εκμισθώνει, για τα εισοδήματά του δε αυτά υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2015 και φορολογήθηκε νόμιμα σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και την εφαρμοστέα σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Σουηδίας όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Επειδή ο προσφεύγων, μολονότι ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στην Ελλάδα πλην όμως για διάστημα λιγότερο των 183 ημερών το χρόνο, δεν έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του ούτε οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα, αντίθετα τον κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του ιδίου και της οικογένειάς του είναι για το 2015 στη Σουηδία, όπου ζει και εργάζεται.

Επειδή, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις της εσωτερικής νομοθεσίας και των σχετικών ΠΟΛ, ώστε να θεωρείται φορολογικός κάτοικος Σουηδίας για το 2015, αντίθετα η επί μικρού χρονικού διαστήματος άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας («.....») στην Ελλάδα για διάστημα λιγότερο των 183 ημερών το χρόνο δεν τον καθιστά μόνιμο κάτοικο Ελλάδας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....», 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).