



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 13/01/16

Αριθμός απόφασης: 11

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 π.δ. 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου εξωτερικού «.....», κατά της υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της από υπ.αρ.πρωτ. «.....» αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

4. Το υπ.αρ.πρωτ. «.....» έγγραφο της Δ.Ο.Υ. «.....» με το οποίο προσκομίστηκαν συμπληρωματικά στοιχεία

5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. «.....» αίτησης της προσφεύγοντος για μεταβολή φορολογικής κατοικίας στη Δ.Ο.Υ. «.....», εκδόθηκε η υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», με την οποία απορρίφθηκε το εν λόγω αίτημά της.

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

- Ότι κατοικεί στη «.....» των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων από τον Σεπτέμβριο του «.....», προερχόμενη από το «.....» της Αυστραλίας στο οποίο ζούσε ως μετανάστρια με τους γονείς της.
- Ότι από τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα αντιμετωπίζεται ως φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής όπως φαίνεται στο φορολογικό πιστοποιητικό που προσκομίζει.
- Ότι σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ 1 του ν 2238/1994 σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή διαμονή του στην Ελλάδα, ως συνήθης δε διαμονή θεωρείται αυτή που υπερβαίνει τις 183 μέρες, γεγονός που δεν συμβαίνει στην περίπτωση της καθόσον ζει και εργάζεται στη «.....» των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και δεν έχει εισόδημα ή περιουσία στην Ελλάδα.

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, εισηγούμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ 1 του ν 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν 3942/2011 (ΦΕΚ Α 66/31-3-2011), το οποίο έχει ισχύ από 31-3-2011, ορίζεται ότι «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

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 την **ΠΟΛ 1142/31-5-2012** 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 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», ενώ στην παράγραφο 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, 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

Αμπου Ντάμπι στις 18 Ιανουαρίου 2010, καθώς και του Πρωτοκόλλου που τροποποιεί τη Συμφωνία αυτή, το οποίο υπογράφηκε στην Αθήνα στις 27 Ιουνίου 2013, και ειδικότερα στο άρθρο 4 αυτού ορίζεται ότι «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 και έχει εκεί την έδρα της πραγματικής της διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 του ως άνω **N 4234/4-2-2014 (ΦΕΚ 28^Α)**, όσον αναφορά τις εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες, ορίζεται ότι «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18, 19 και 20, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος, **εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται με αυτό τον τρόπο, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος**», ενώ στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι «2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, **φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν:** α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους **που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 μέρες** σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο η οποία αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος, και β) η αμοιβή καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που διατηρεί ο εργοδότης στο άλλο Κράτος».

Επειδή, ο **N 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 Αμπου Ντάμπι στις 18 Ιανουαρίου 2010, καθώς και του Πρωτοκόλλου που τροποποιεί τη Συμφωνία αυτή, το οποίο υπογράφηκε στην Αθήνα στις 27 Ιουνίου 2013, **τέθηκε σε ισχύ από 4-2-2014**, ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού στο ΦΕΚ, ενώ πριν το νόμο αυτό δεν είχε υπογραφεί άλλη σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών.

Επειδή, ως μη συνεργάσιμα κράτη για την Ελλάδα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται κατ' έτος στις εκδοθείσες αποφάσεις του εκάστοτε Υπουργού Οικονομικών, ενώ τα Αραβικά Εμιράτα δεν περιλαμβάνονται στα κράτη αυτά για τα έτη 2011, 2012, 2013, όπως αυτό φαίνεται για το έτος 2011 από την υπ.αρ. ΔΟΣ Α 1177722 (ΦΕΚ 1805 Β') απόφαση, για το έτος 2012 από την υπ.αρ. ΔΟΣ Α 1011408 (ΦΕΚ Β'106/1-12-2012) απόφαση και για το έτος 2013 από την υπ.αρ. 1053151 (ΦΕΚ Β'807/8-4-2013) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, αποδείχθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει την μόνιμη κατοικία ή συνήθη διαμονή της στη «.....» των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων για το έτος 2015, με άδεια εργασίας και διαμονής, και είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής, όπως αυτό βεβαιώνεται στο από «.....»

πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδόθηκε από το Υπουργείου Οικονομικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων, όπου ζει και εργάζεται πάνω από 183 ημέρες το χρόνο.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αποκτά εισοδήματα στην Ελλάδα, ούτε έχει περιουσία στη χώρα αυτή, αντίθετα αποδείχθηκε ότι εργάστηκε για το έτος 2015 ως «.....» στη «.....» των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και ειδικότερα στο «.....», το οποίο της παρείχε και στέγαση, όπως αποδεικνύεται από τη βεβαίωση εργασίας που προσκομίζει ενώπιον μας.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων της ούτε οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα, αντίθετα τον κέντρο των ζωτικών συμφερόντων της είναι για το 2015 στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα όπου ζει και εργάζεται.

Επειδή, από τη βεβαίωση μόνιμης διαμονής της Πρεσβείας της Ελλάδος που προσκομίζει, βεβαιώνεται ότι είναι μόνιμος κάτοικος «.....» Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων από 4/11/2010, χωρίς όμως να προσκομίζεται πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2014, ενώ για τα προηγούμενα έτη δεν υπάρχει βεβαίωση μόνιμης κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού και για τα προηγούμενα έτη, δεδομένου ότι 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, έχει εφαρμογή από 4-2-2014 και εφεξής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση για αλλαγή φορολογικής κατοικίας και προσκόμισε σχετικό πιστοποιητικό της αρμόδια φορολογικής αρχής για το έτος 2015, θεωρείται αυτό ως έτος αναχώρησης για την εξέταση της υπό κρίση αίτησης ως προς το εμπρόθεσμο αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ 1 ν 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την αρ.πρωτ. «.....» αίτησή της προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. «.....» το από «.....» πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων νομίμως επικυρωμένο, με το οποίο βεβαιώνεται ως φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής, και το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία με το υπ.αρ. πρωτ. «.....» έγγραφο.

Επειδή, η προσφεύγουσα για έτος «.....» υπέβαλε μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ για τα έτη «.....», «.....» και «.....» δεν υπέβαλε καθόλου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου σύμφωνα με το νόμο να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα που απέκτησε.

Επειδή, η προσφεύγουσα 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.

Επειδή, για τα προηγούμενα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014 δεν αποδείχθηκε ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων ή άλλου συμβαλλόμενου κράτους, ώστε να εφαρμοστεί η σχετική σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας από το διάστημα που αυτή άρχισε να ισχύει, και ως εκ τούτου θα πρέπει να προσκομίσει πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας ή βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους για τα έτη αυτά ή άλλως υποχρεούται η προσφεύγουσα να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το παγκόσμιο εισόδημα που έχει αποκτήσει, με τις αντίστοιχες κυρώσεις περί εκπρόθεσμης υποβολής από την ημέρα κατά την οποία υπείχε τέτοια υποχρέωση σύμφωνα με το νόμο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πρέπει να προβεί στη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας της προσφεύγουσας για το έτος 2015 τηρώντας τη διαδικασία του νόμου και τις σχετικές ΠΟΛ, **διευρευνώντας παράλληλα αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις**

του νόμου να θεωρηθεί η προσφεύγουσα φορολογικός κάτοικος των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων ή άλλου συνεργάσιμου κράτους και για τα προηγούμενα έτη και δη για το «....» για το οποίο υπέβαλε μηδενική δήλωση, καθώς και για τα έτη «.....», «.....» και «.....», για τα οποία δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, άλλως να προβεί σε κάθε νόμιμη ενέργεια προκειμένου να δηλωθεί και να φορολογηθεί το παγκόσμιο εισόδημα της προσφεύγουσας στην Ελλάδα.

Επειδή, η προσφεύγουσα πρέπει να αποδείξει, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, υποβάλλοντας αίτηση και προσκομίζοντας τα απαραίτητα σύμφωνα με το νόμο πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας ή βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος ή κάθε άλλο απαιτούμενο σύμφωνα με το νόμο έγγραφο, ότι είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους για τα προηγούμενα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014, άλλως υποχρεούται να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το παγκόσμιο εισόδημα που έχει αποκτήσει για τα έτη τα οποία δεν έχει φορολογηθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας «.....», 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
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).