



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 05 / 11 / 2018

Αριθμός Απόφασης **4599**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **20/07/2018** και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου **/05-07-2018 Αρνητικής Απάντησης** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, περί αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας στη Βουλγαρία για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **20/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. **/05-07-2018 Αρνητικής Απάντησης** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, επί

της από **02/07/2018** ταυτάριθμης αίτησής του, με την οποία **ζητούσε να κριθεί ως κάτοικος εξωτερικού** για τα φορολ. έτη **2016** και **2017**, και να ολοκληρωθεί η μεταβολή στο μητρώο taxis για τα έτη αυτά, προσκόμισε δε μετ' επικλήσεως μαζί με την αίτησή του, τα κατωτέρω έγγραφα:

- ✓ Συμβόλαιο εργασίας με την από 01/03/2016 μεταφρασμένη και επικυρωμένη.
- ✓ Πιστοποιητικό Φορολογικής κατοικίας για το έτος 2016, επικυρωμένο με Apostille και επισήμως μεταφρασμένο.
- ✓ Εκκαθαριστικό Φορολογικής Δήλωσης Βουλγαρίας για το έτος 2017.
- ✓ Βεβαίωση εργασίας με ημερομηνία 28/08/2017,
- ✓ Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας για το έτος 2017 επικυρωμένο με Apostille,
- ✓ ΦΕΚ παραίτησης από διευθύνουσες θέσεις στην εταιρεία
- ✓ Σύμβαση Απόσπασης (μεταφρασμένη) από προς

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 4** του **ν.4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι: «**1)** Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς, οικονομικούς και 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 του **άρθρου 3** του **ν. 4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι: «**1)** Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος,... **2)** Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9** του ίδιου νόμου ότι: «**1)** Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. **2)** Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1058/18-03-2015** Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε ορίζονται τα ακόλουθα σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013:

«**1)** Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της ΔΟΥ όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω,...

2) Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της ΔΟΥ:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ)

και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή

(γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3) Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της 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.

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

4) Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίζει, 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 Φορολογούμενους 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 ..., χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης. Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίζει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρισθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ, ταχυδρομικώς, στο φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, ...

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

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

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1260/19-12-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας:

«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 ζωικών 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 εκπαιδευσης / 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, ...

(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,...»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων από τις 14/10/1991 είχε συνάψει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας με την επιχείρηση, η οποία έχει ήδη λυθεί, δυνάμει της υπ' αριθμ. /29-12-2017 καταγγελίας σύμβασης εργασίας. Κατά τη διάρκεια της σύμβασης εργασίας, συνήψε την από 01/03/2016, σύμβαση απόσπασης, με την οποία η, με την οποία ο προσφεύγων αποσπάστηκε στην με έδρα τη Βουλγαρία, στην οποία περιλαμβάνονται και οι κατωτέρω όροι:

«1.1 Η εταιρεία της Απόσπασης εκχωρεί τον εργαζόμενο και ο εργαζόμενος αποδέχεται αυτήν την εκχώρηση, ... ενώ παράλληλα διατηρεί την εργασία του στην Αποσπώσα Εταιρεία, ...

1.4 Κατά την διάρκεια της Σύμβασης Απόσπασης ο εργαζόμενος θα παραμένει εργαζόμενος της Εταιρείας της Απόσπασης, η οποία περιβάλλει τα βασικά δικαιώματα και την διακριτική ευχέρεια του εργοδότη (περιλαμβανομένων των δικαιωμάτων της απόλυσης, της φύσης εργασίας κ.τ.λ.), ενώ η Αποδέχουσα Εταιρεία θα ασκεί καθημερινό έλεγχο στις δραστηριότητες του εργαζόμενου, ...

2.1 Η αποσπώσα εταιρεία θα έχει ελεύθερο τον εργαζόμενο προς την αποδέχουσα εταιρεία στις 1/3/2016, η οποία σύμβαση αναμένεται να διαρκέσει έως τις 31/12/2017, εκτός και αν αυτή τερματιστεί για λόγους που αναφέρονται στην Σύμβαση Εργασίας, ...

5.3 Η Αποσπώσα Εταιρεία πρέπει να διασφαλίζει ότι κατά την διάρκεια της Απόσπασης το καθεστώς κοινωνικής ασφάλισης βρίσκεται σε συμφωνία με τους κανονισμούς αριθμ. 1408/ 71 και 883/2004 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ... ο υπάλληλος πρέπει να υπόκειται στο ελληνικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης και οι συνεισφορές κοινωνικής ασφάλισης πρέπει να αποδίδονται στο αρμόδιο ελληνικό ταμείο κοινωνικής ασφάλισης. Ο υπάλληλος εξαιρείται από το βουλγαρικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης, ...

7.1 Ο μισθός του Υπαλλήλου και τα σχετικά έξοδα, με εξαίρεση του μέρους των συνεισφορών κοινωνικής ασφάλισης αυτού και του εργοδότη και κάθε αποζημίωσης τερματισμού που παρέχεται από τη Σύμβαση Εργασίας, θα καταβάλλονται από την Αποδέχουσα Εταιρεία, ...

7.2 Η Αποδέχουσα Εταιρεία οφείλει να αποζημιώνει την Αποσπώσα Εταιρεία για όλα τα πραγματικά έξοδα που πραγματοποίησε η Αποσπώσα Εταιρεία σχετικά με την απόσπαση Τα ανωτέρω ποσά θα χρεώνονται από την Αποσπώσα Εταιρεία στην Αποδέχουσα Εταιρεία, ...

7.3 Όλες οι πληρωμές προς την Αποσπώσα Εταιρεία πρέπει να γίνονται έναντι των τιμολογίων της τελευταίας, τα οποία εκδίδονται σε μηνιαία βάση, ...

9.1 Σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εργασίας από την αποσπώσα εταιρεία, η αποζημίωση λόγω απόλυσης θα υπολογίζεται και θα καταβάλλεται από την αποσπώσα εταιρεία, σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο,...»

Επειδή στο άρθρο 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Βουλγαρίας (ν. 2255/1994 – ΦΕΚ Α' 195) ορίζεται ότι:

«1) Για τους σκοπούς αυτής της Σύμβασης, ο όρος "**Κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων κρατών**" σημαίνει:

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, οποιοδήποτε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους της Ελληνικής Δημοκρατίας, υπόκειται σε φορολογία σε αυτήν λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στην Ελληνική Δημοκρατία μόνο όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτή ή κεφάλαιο εγκατεστημένο σ' αυτή. β) Στην περίπτωση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, υπόκειται σε φορολογία σε αυτήν λόγω εθνικότητας και που δεν είναι κάτοικος ενός τρίτου κράτους, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο διάφορο του φυσικού προσώπου που, σύμφωνα με τους νόμους της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, φορολογείται σε αυτήν λόγω του τόπου του κεντρικού του καταστήματος ή της εγγραφής του στα μητρώα νομικών προσώπων αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στη Βουλγαρία για εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτήν ή κεφάλαιο εγκατεστημένο σ' αυτή.

2) Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε θα θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων). Εάν το Κράτος στο οποίο το πρόσωπο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να καθοριστεί, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

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

Επειδή από τους όρους της ως άνω σύμβασης απόσπασης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργάστηκε στην Βουλγαρική εταιρεία, παρέμεινε όμως για το διάστημα της απόσπασης, απόλυτα εξαρτημένος ως εργαζόμενος από την Ελληνική εταιρεία, με αποτέλεσμα να παραμένει η Ελλάδα το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του και κατά συνέπεια να διατηρεί με αυτήν ισχυρούς οικονομικούς δεσμούς (άρθρο 4§1 περ. α' του ν. 4172/2013 και άρθρο 4 του ν. 2255/1994).

Επειδή η παροδική απομάκρυνση του ατόμου από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας του και η προσωρινή εγκατάστασή του στην αλλοδαπή δεν σημαίνει ότι είναι μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής (έγγραφο /27-01-2004), ούτε η εγγραφή του τέκνου του σε Πανεπιστήμιο της αλλοδαπής αποτελεί κριτήριο για την μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας γιατί πρόκειται για ενήλικο άτομο το οποίο φοιτά σε Πανεπιστήμιο της Ολλανδίας,

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 **ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας**, δεδομένου ότι κατά τα έτη αυτά το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήταν στην Ελλάδα, αφού διατηρούσε με την Ελλάδα ισχυρούς οικονομικούς δεσμούς, και ως εκ τούτου, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013, περιλαμβάνοντας σ' αυτήν το παγκόσμιο εισόδημά του που απέκτησε σε καθένα από τα ανωτέρω έτη.

Επειδή από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων έχει ήδη εισπράξει αμοιβές μισθωτών υπηρεσιών ποσού 546.422,51€, καθώς και ασφάλισμα από ασφαλιστήριο συμβόλαιο ποσού 412.427,87€, χωρίς μέχρι σήμερα να έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αν και έχει παρέλθει ήδη η σχετική προθεσμία υποβολής,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **20/07/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, και την **επικύρωση** της με αριθμό πρωτοκόλλου **/05-07-2018 αρνητικής απάντησης** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, για την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας στη Βουλγαρία για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.