



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5-4-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1151

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.18 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 7-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Γερμανίας, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον με ΑΦΜ, κατοίκου κατά του με αριθ. δήλωσης/ 9-11-2018 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. δήλωσης/9-11-2018 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. / 24-6-2014 αίτηση, προκειμένου να μεταφερθεί στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ. Προκειμένου να αποδείξει το γεγονός ότι είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού προσκόμισε:

1. Την από 27-3-2014 βεβαίωση επί φορολογικών υποθέσεων της φορολογικής αρχής
2. Την από 4-6-2014 βεβαίωση φοίτησης των ανήλικων τέκνων του στο Ανεξάρτητο Χριστιανικό Σχολείο
3. Την από 6-6-2014 βεβαίωση της εταιρίας φοροτεχνικών υπηρεσιών, η οποία βεβαιώνει πως ο προσφεύγων ασκεί ελεύθερο επάγγελμα με την ιδιότητα του διπλωματούχου πληροφορικής.
4. Την από 6-6-2013 βεβαίωση παραμονής του Γραφείου Πολιτών του Δημαρχείου του, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων διατηρούσε εκεί την κατοικία του, από 1-4-2001 μαζί με την σύζυγό του και τα δύο ανήλικα τέκνα τους.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε τις από 30-6-2014 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2009-2013, με τις οποίες δήλωνε για πρώτη φορά στον κωδ. 509 «Καθαρά κέρδη από ελευθέριο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Συγκεκριμένα για το οικονομικό έτος 2013 το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή ανέρχεται σε ποσό 52.815€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους συνέταξε και απέστειλε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ υπηρεσιακό σημείωμα, βάσει του οποίου έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος να μεταφερθεί στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ. Η μεταβολή των ατομικών στοιχείων του προσφεύγοντος συντελέστηκε την 19-8-2014, οπότε μεταφέρθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και δηλώθηκαν τα στοιχεία του φορολογικού του εκπροσώπου. Την 9-11-2018 έγινε δεκτή η με αριθ. / 29-5-2018 αίτηση της συζύγου του προσφεύγοντος με ΑΦΜ για μεταφορά στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, της προσαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας αναφέρει ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται στην Γερμανία δεν δύνανται να φορολογηθούν και στην Ελλάδα.
- Ο προσφεύγων το οικονομικό έτος 2013 ήταν κάτοικος Γερμανίας.
- Οικονομική αδυναμία εξόφλησης του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος.

- Οι νόμοι 2238/1994 και 4172/2013 ορίζουν με σαφήνεια, ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται από επιχειρηματική δραστηριότητα στην αλλοδαπή φορολογούνται στο κράτος, όπου ασκείται η εν λόγω δραστηριότητα.
- Δεν ζητήθηκε από την ελέγχουσα αρχή η αμοιβαία διοικητική συνδρομή της Γερμανίας.
- Παραγραφή του οικονομικού έτους 2013.
- Η αντικειμενική αξία των ακινήτων του προσφεύγοντος ανέρχεται σε ποσό 114.787,31€.
- Ο προσφεύγων φορολογείται για το εισόδημα που απέκτησε στην αλλοδαπή δύο φορές, κάτι το οποίο είναι παράνομο και αντισυνταγματικό.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων την 25-1-2019 υπέβαλε στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ 2019/25-1-2019, προσκομίζοντας συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγων έχει μεταφέρει πλήρως τα ζωτικά του συμφέροντα στην Γερμανία και τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων προσκόμισε:

1. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-2-1997 έως 30-11-1998.
2. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-12-1998 έως 14-1-2001.
3. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 15-1-2001 έως 31-7-2014.
4. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-8-2014 έως σήμερα.

Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε τα ετήσια εκκαθαριστικά σημειώματα των ετών 1998-2012, από τα οποία προκύπτει η συνεχής εργασία του στην Γερμανία για τα ανωτέρω έτη έως και σήμερα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο ΙΙ παρ. 1 περ.4 του Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ Α' 134/4.8.1967) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» οι διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΕ 4078 - 80/1997 7μ.), ορίζεται ότι:

«1. Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:

1) ...2) ... 3) ...4) α) Ο όρος "κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών" σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούττω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου.

β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες:

αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρων ζωτικών συμφερόντων).

ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις έν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν.

γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δδ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο ΧΙ παρ. 1 του Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ Α' 134/4.8.1967) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» οι διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΕ 4078 - 80/1997 7μ.), ορίζεται ότι:

«(1) Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθή μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσίν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητός του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τα προηγούμενας διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπό προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεοράσεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υποκείμενο του φόρου» του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66), 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 61 «Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «7. Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει κάτοικος εξωτερικού και αποκτά πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος του, βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους στο οποίο δηλώνει κάτοικος από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους ή αντίγραφο της εκκαθάρισης της φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται από τη φορολογική αρχή ή από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή. ...

8β. Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημα τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αν δεν προσκομισθούν ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 «Αλλαγή κατοικίας ή έδρας» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του, έχει υποχρέωση να υποβάλλει μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ 193 Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του.

...

3. Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την Επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή.

4. Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87.».

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» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ και προσδιορίζονται τα κριτήρια για την υπαγωγή στη φορολογία των φυσικών προσώπων, κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής.

Ειδικότερα, 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.175/24.8.1982 διαταγή).

Όσον αφορά στην έννοια της συνήθους διαμονής, αυτή στοιχειοθετείται όταν ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, θα λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Από την εν λόγω αρχή συνάγεται ότι, οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας, δεν θα συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά, εάν δηλαδή προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να

προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος (π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, στην περίπτωση που διαμένει σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε.-Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος).

...

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, προστίθενται στο άρθρο 61 του ΚΦΕ παράγραφοι 7 και 8, σύμφωνα με τις οποίες επέρχεται μία σημαντική μεταβολή στον ΚΦΕ για τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα, είναι υποχρεωμένα να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που θα προσδιορίζονται με υπουργική απόφαση. Η μη υποβολή τους ή η εκπρόθεσμη υποβολή τους συνεπάγεται ότι θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Στόχος των ρυθμίσεων αυτών είναι να προσδιορισθεί και να αξιολογηθεί σε διαφορετική βάση από αυτήν που ίσχυε μέχρι σήμερα η υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη γενική κατηγορία των «κατοίκων εξωτερικού» και να διασταυρωθεί η υπαγωγή τους ή μη στη φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημά τους εφαρμόζοντας τις γενικές αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου.

...

Με τις ως άνω διατάξεις, γίνεται φανερό ότι η γνωστοποίηση, στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ., της πρόθεσης του φορολογούμενου να προβεί σε αλλαγή κατοικίας, δεν θα πρέπει να συνεπάγεται αυτομάτως και την αλλαγή της κατοικίας του. Αυτό σημαίνει ότι, εκτός από τη διερεύνηση ύπαρξης κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην Ελλάδα, όπως οι έννοιες αυτές έχουν αναλυθεί ανωτέρω, θα πρέπει, επιπλέον, να ελέγχεται εάν ο φορολογούμενος πληροί τα προαναφερθέντα κριτήρια, γιατί στην περίπτωση που τα πληροί, υποχρεούται να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα, ως κάτοικος Ελλάδας.

Για το σκοπό αυτό, ο φορολογούμενος θα υποβάλλει στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αίτηση (έντυπο Μ0) γνωστοποίησης αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις. Στη συνέχεια το εν λόγω τμήμα της Δ.Ο.Υ. θα προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα στο τμήμα Εισοδήματος της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί, εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος πληροί τα κριτήρια, ενημερώνεται εγγράφως ότι, το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται, και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελο του. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν πληροί τα κριτήρια, το τμήμα Εισοδήματος, προωθεί στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, στο οποίο, εκτός των άλλων, θα αναφέρεται και η ημερομηνία μεταβολής της κατοικίας, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία. Η σχετική βεβαίωση μεταβολής, θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του αντικλήτου.

Εάν ο φορολογούμενος, ο οποίος πληροί τα προαναφερθέντα κριτήρια, προτίθεται να μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε. και προσκομίσει βεβαίωση από την αλλοδαπή φορολογική αρχή ότι έχει εγγραφεί ως φορολογικός κάτοικος αυτής της άλλης χώρας, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε

αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί η εν λόγω διαφορά.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1217/17.12.2012 «Τροποποίηση της ΠΟΛ.1145/31.5.2012 (ΦΕΚ Β'1839/11.06.2012) σχετικά με τον καθορισμό των δικαιολογητικών, τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δηλώνουν ότι φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους προκύπτουν στην Ελλάδα» αναφέρεται ότι: «1. Η παράγραφος 1 της Α.Υ.Ο. με αριθμ.ΠΟΛ.1145/31.5.2012 (ΦΕΚ Β' 839/11.6.2012) αντικαθίσταται ως εξής:

1. Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) να υποβάλλουν:

α) εφόσον υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του εισοδήματος, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο είναι ενσωματωμένο στις προβλεπόμενες Αιτήσεις Εφαρμογής των Σ.Α.Δ.Φ.Ε., με εξαίρεση τις ΗΠΑ και την Τουρκία, οι οποίες εκδίδουν το δικό τους πιστοποιητικό,

β) εφόσον υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ.Ε., τα κάτωθι:

-δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εάν προβλέπεται κάτι τέτοιο στη χώρα προέλευσης ή

-βεβαίωση από φορολογική αρχή της χώρας προέλευσης από την οποία να προκύπτει το παγκόσμιο εισόδημα του φορολογουμένου.

Σε περίπτωση που αιτιολογημένα δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά της περίπτωσης β, τότε βεβαίωση από δημόσια αρχή της χώρας προέλευσης (π.χ. δήμος), από την οποία να προκύπτει η μόνιμη κατοικία του ιδίου, αλλά και των μελών της οικογένειάς του (σύζυγος, τέκνα), εφόσον αυτά υφίστανται, προκειμένου να αποδειχθεί ο ισχυρός δεσμός του φυσικού προσώπου με τη χώρα προέλευσης.

Τα εν λόγω έγγραφα της περίπτωσης β που έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους προέλευσης, θα πρέπει να φέρουν την επισήμειωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης (σχετ: ΥΠΟΙΚ 1047385/542/0006Δ/25.5.2006), όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην εν λόγω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση.».

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» αναφέρεται ότι:

«Α) Θεσμικό πλαίσιο.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη

που άρχισαν πριν από την 01.01.2014, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Ν.2238/1994 οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του έχει υποχρέωση να υποβάλει, μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ Β' 193) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του. (παρ. 1)

Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή. (παρ. 3)

Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87 (Ν.2523/1997). (παρ. 4).

...

Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

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.

Σημειώνεται ότι, εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα.

2. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης.

Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

Από την ως άνω διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφο/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο

Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν 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 μεταβολή 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.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

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 τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας.

Δ) Διαδικασία μεταβολής.

Ο φορολογούμενος που επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή της κατοικίας ή της διαμονής του, υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ.: αίτηση (έντυπο Μ0) για τη γνωστοποίηση αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις και συνυποβάλλουν τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται ανωτέρω.

Ο ως άνω υπάλληλος, προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά στο τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί, εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα, ενημερώνεται εγγράφως ότι, το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού, το τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προωθεί στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία.

Η σχετική βεβαίωση μεταβολής, θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του φορολογικού εκπροσώπου.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1260/19-12-2014 Εγκύκλιο του Υ.Ο, διευκρινιστήκαν 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, ...

(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...

3. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 του παρόντος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το με αριθμό Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

4. Τέλος, εφόσον κατά τα ανωτέρω αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, θα έχουν εφαρμογή, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την αλλαγή φορολογικής κατοικίας με μεταφορά αυτής στην Γερμανία, συντρέχουν στο πρόσωπό του όλες οι προϋποθέσεις διότι έχει μεταφέρει τα ζωτικά του συμφέροντα στην Γερμανία, ήδη από την 1-1-2002. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην υπηρεσία μας τα εξής έγγραφα:

1. Την από 27-3-2014 βεβαίωση επί φορολογικών υποθέσεων της φορολογικής αρχής
2. Την από 4-6-2014 βεβαίωση φοίτησης των ανήλικων τέκνων του στο Ανεξάρτητο Χριστιανικό Σχολείο
3. Την από 6-6-2014 βεβαίωση της εταιρίας φοροτεχνικών υπηρεσιών, η οποία βεβαιώνει πως ο προσφεύγων ασκεί ελεύθερο επάγγελμα με την ιδιότητα του διπλωματούχου πληροφορικής.
4. Την από 6-6-2013 βεβαίωση παραμονής του Γραφείου Πολιτών του Δημαρχείου του, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων διατηρούσε εκεί την κατοικία του, από 1-4-2001 μαζί με την σύζυγό του και τα δύο ανήλικα τέκνα τους.

Εν συνεχεία, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων την 25-1-2019 υπέβαλε στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε από

την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ 2019/ 25-1-2019, προσκομίζοντας συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγων έχει μεταφέρει πλήρως τα ζωτικά του συμφέροντα στην Γερμανία και τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων προσκόμισε:

1. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-2-1997 έως 30-11-1998.
2. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-12-1998 έως 14-1-2001.
3. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 15-1-2001 έως 31-7-2014.
4. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-8-2014 έως σήμερα.

Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε τα ετήσια εκκαθαριστικά σημειώματα των ετών 1998-2012, από τα οποία προκύπτει η συνεχής εργασία του στην Γερμανία για τα ανωτέρω έτη έως και σήμερα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων απέδειξε ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας κατά το οικονομικό έτος 2013 και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του προσφεύγοντος και ειδικότερα οι οικονομικοί του δεσμοί βρίσκονται στην Ελλάδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 7-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, την ακύρωση του με αριθ. δήλωσης/ 9-11-2018 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2013 και τη διενέργεια από την Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.