



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/02/2021

Αριθμός απόφασης: 659

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β'4738/26-10-2020) 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 (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, με την οποία απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 δήλωση επιφύλαξης επί της με αρ./2020 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων στις 26-08-2020, μέσω του συστήματος TaxisNet, υπέβαλε εμπρόθεσμα την ηλεκτρονική αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2019, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρισης/2020 στην οποία καταχώρισε τα αποκτηθέντα στο εξωτερικό (Ισπανία) εισοδήματα του από μισθωτή εργασία, καθώς και τον εκεί παρακρατηθέντα και καταβληθέντα φόρο.

Επιπλέον, ο προσφεύγων μετά την υποβολή της ως άνω δήλωση με επιφύλαξη προσκόμισε το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 Αιτιολογικό Επιφυλάξεως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ με το οποίο ζητούσε την διενέργεια εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση με επιφύλαξη δεδομένου ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 πληρούσε τις προϋποθέσεις ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (Ισπανίας).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ με την με αρ. πρωτ./2020 απάντησή του στον προσφεύγοντα, επί της με αριθ. πρωτ./2020 δήλωσης επιφύλαξης, απέρριψε το αίτημα του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας στην Ισπανία για το φορολογικό έτος 2019 αναφέροντας τα ακόλουθα:

«Σε απάντηση της ανωτέρω αναφερόμενης δήλωσης επιφυλάξεως, που έχετε καταθέσει στην υπηρεσία μας για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, σας γνωρίζουμε ότι δε γίνεται αποδεκτή. Δεν μπορείτε να γίνεται φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, διότι δεν έχετε οριστική και μόνιμη εγκατάσταση στο εξωτερικό, εφόσον εξακολουθείτε να είστε δημόσιος υπάλληλος με οργανική θέση, που σημαίνει ότι έχετε ισχυρούς δεσμούς με την Ελλάδα.».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής του,
- την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας του υπ' αριθμ. πρωτ./2020 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, με το οποίο απορρίπτεται η υπ' αριθμ. πρωτ./2020 δήλωση επιφύλαξης επί της με αρ./2020 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2019,
- την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως και

- την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος / καταβληθέντος ποσού τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το εν λόγω φορολογικό έτος,

προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η μόνιμη και κύρια πραγματική του εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων είναι η Ισπανία. Από την υπηρεσία του, δε, ζήτησε και έλαβε άδεια μακράς διάρκειας άνευ αποδοχών για 5 έτη, προκειμένου να εργαστεί σε Διεθνή Οργανισμό με σύμβαση για 4 χρόνια.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσάγει:

- Την 16-05-2019 συναφθείσα σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, μεταξύ του προσφεύγοντος και του Διεθνούς Οργανισμού με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην Ισπανία, νομίμως επικυρωμένη και με επίσημη μετάφραση αυτής στην ελληνική γλώσσα. Σύμφωνα, δε, με την υπ' αριθμ. 4 ρήτρα της εν λόγω συμβάσεως, η διάρκειά της είναι τετραετής (16-05-2019 – 30-04-2023).
- Τη βεβαίωση αποδόσεως αριθμού Κοινωνικής Ασφάλισης ή αριθμού ιδιότητας μέλους του αρμοδίου Υπουργείου Εργασίας, Μεταναστεύσεως και Κοινωνικής Ασφάλισης της Ισπανίας, νομίμως επικυρωμένη και με επίσημη μετάφραση αυτής στην ελληνική γλώσσα.
- Το οικείο Πιστοποιητικό - Ταυτότητα μητρώου Πολίτη της Ένωσης με ημερομηνία 21-05-2019 (του Κεντρικού Μητρώου Αλλοδαπών) της Ισπανίας νομίμως επικυρωμένο και με επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, από το οποίο προκύπτει ότι από την ως άνω ημερομηνία (21-05-2019) ο προσφεύγων τυγχάνει Κοινοτικός κάτοικος Ισπανίας.
- Αντίγραφο της υποβληθείσης, στην Ισπανία, φορολογικής του δηλώσεως νομίμως επικυρωμένη και με επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, όπου καταχώρησε νομίμως και προσηκόντως τα αποκτηθέντα εκεί εισοδήματά του, για τα οποία φορολογήθηκε στο ακέραιο.
- Το από 29-03-2019 μισθωτήριο μόνιμης κατοικίας, νομίμως επικυρωμένο και με επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, από το οποίο προκύπτει η μίσθωση κατοικίας στη , στην οδό αρ. έναντι μηνιαίου μισθώματος ύψους 820,00 Ευρώ, της οικείας μισθώσεως αρχομένης την 01^η Απριλίου 2019 και διαρκούσης έως την 31^η Μαρτίου 2020, με δυνατότητα ανανέωσης.

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 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.».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν 4172/2013 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 ή οικονομικούς ή 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και του Βασιλείου της Ισπανίας, Ν. 3015/2002, Φ.Ε.Κ. Α' 104/02.05.2002 ορίζεται ότι:

«... Άρθρο 4 ΚΑΤΟΙΚΟΣ

1. Για τους σκοπούς αυτής της Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου και περιλαμβάνει επίσης αυτό το Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό ή σε κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1201/06-12-2017 με θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013.» αναφέρεται ότι:

1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, 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 & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, 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 δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

(γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.[...]

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και 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 & Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής & Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον 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.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & 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 στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.[....]

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.
8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.
9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, με την με αριθ. 1628/2020 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκαν τα ακόλουθα:

«Προκειμένου, εξάλλου, να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει, κατά την έννοια της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, κατοικία στην Ελλάδα, πολλώ δε μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό κατοικία, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμά όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως, ιδίως, την ύπαρξη στέγης, τη φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα), τον τρόπο άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, τον τρόπο των περιουσιακών συμφερόντων, τον τρόπο των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και τον τρόπο ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξη της (ΣτΕ 1445/2016 7μ., ΣτΕ 2105/2018, ΣτΕ 1212/2019, ΣτΕ 93/2020). Στην περίπτωση, εντούτοις, μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος, πέραν των δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 εκδοθείσας κανονιστικής απόφασης, μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι, κατά την εκτίμησή του, κρίσιμα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Και στην περίπτωση, όμως, αυτή, της υποβολής αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, η Διοίκηση, απορρίπτοντας το εν λόγω αίτημα, έχει υποχρέωση παράθεσης ειδικής αιτιολογίας για τη θεμελίωση της σχετικής κρίσης της, η οποία πρέπει να διατυπώνεται κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των πρόσφορων στοιχείων που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του (ΣτΕ 2105/2018).».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα:

- Το Πιστοποιητικό Μητρώου Πολίτη της Ένωσης με ημερομηνία 21-05-2019 (του Κεντρικού Μητρώου Αλλοδαπών) της Ισπανίας από το οποίο προκύπτει ότι από την ως άνω ημερομηνία (21-05-2019) ο προσφεύγων τυγχάνει Κοινοτικός κάτοικος Ισπανίας.
- Την 16-05-2019 συναφθείσα σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, μεταξύ του προσφεύγοντος και του Διεθνούς Οργανισμού με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην Ισπανία και η διάρκειά της είναι τετραετής (16-05-2019 – 30-04-2023).
- Τη βεβαίωση αποδόσεως αριθμού Κοινωνικής Ασφάλισης ή αριθμού ιδιότητας μέλους του αρμοδίου Υπουργείου Εργασίας, Μεταναστεύσεως και Κοινωνικής Ασφάλισης της Ισπανίας.
- Το από 29-03-2019 μισθωτήριο μόνιμης κατοικίας, από το οποίο προκύπτει η μίσθωση κατοικίας στη , στην οδό αρ. έναντι μηνιαίου μισθώματος ύψους 820,00 Ευρώ, της οικείας μισθώσεως αρχομένης την 01^η Απριλίου 2019 και διαρκούσης έως την 31^η Μαρτίου 2020, με δυνατότητα ανανέωσης.
- Αντίγραφο της υποβληθείσης, στην Ισπανία, φορολογικής του δηλώσεως όπου καταχώρησε νομίμως και προσηκόντως τα αποκτηθέντα εκεί εισοδήματά του, για τα οποία φορολογήθηκε στο ακέραιο.

Από το σύνολο των ως άνω στοιχείων συνάγεται η πρόθεση του προσφεύγοντος να οργανώσει τη ζωή του στην Ισπανία κατά μόνιμο τρόπο, έχοντας, ήδη κατά το φορολογικό έτος 2019 καταστήσει την Ισπανία κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν ήταν (και) φορολογικός κάτοικος Ελλάδος πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος και συνεπώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2019 πρέπει να εκκαθαριστεί ως δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, με την οποία απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 δήλωση επιφύλαξης επί της με αρ./2020 δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2019, ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ να προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.