



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/02/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 622

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **21-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά: α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθ. πρωτ. /2020 επιφυλάξεως επί της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και β) της από

16/10/2020 Πράξεως Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (αρ. χρημ. καταλ./....,/.... και αριθ. ειδ.), η οποία εκδόθηκε επί της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 που υποβλήθηκε με επιφύλαξη και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης/2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Επί της από 21/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της υπ. αρ. πρωτ./2020 επιφυλάξεως επί της 1^{ης} τροποποιητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς στις 24.06.2020 και έλαβε αριθμό καταχώρησης, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και εκδόθηκε η από 16.10.2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου (αρ. χρημ. κατάλ./....,/..... και αριθ. ειδ/σης:), με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος για καταβολή ύψους 13.662,84 ευρώ καθόσον θεωρήθηκε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και φορολογήθηκε για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, εργαζόμενος στην τράπεζα, εργάσθηκε ως υπάλληλος, βάσει του από 01/05/2018 ιδιωτικού συμφωνητικού, στην τράπεζα, για την περίοδο ενός έτους και συγκεκριμένα από την 1/5/2018 έως και την 30/4/2019, χρονικό διάστημα το οποίο παρατάθηκε μέχρι τις 31/08/2019.

Στις 20-05-2020 ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, μετά την εκκαθάριση της οποίας, εξεδόθη η με αρ. ειδοποίησης/...../...../2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό προς επιστροφή ύψους 1.219,21 ευρώ.

Ωστόσο, στις 24-06-2020 επί της ως άνω αρχικής δήλωσης, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη η οποία έλαβε αρ. πρωτ., με την οποία δήλωσε στον κωδικό 359 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ, αλλοδαπής προελ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 45.241,17 ευρώ, καθώς και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17», ποσό 2.950,50 ευρώ, καταθέτοντας στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης στις 25-06-2020 Δήλωση επιφύλαξης άρθρου 20 Ν.4174/2013 η οποία, μαζί με τα συνημμένα σε αυτήν έγγραφα, έλαβε αρ. πρωτ.

Η εν λόγω δήλωση επιφύλαξης απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ..Ο.Υ. Ηλιούπολης, με αποτέλεσμα να εκδοθεί επί της προαναφερθείσας τροποποιητικής δήλωσης η με αρ. ειδοποίησης/...../...../...../.../2020 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, τη νέα εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 με αποδοχή της με αριθ. πρωτ./2020 επιφύλαξής του για το εν λόγω φορολογικό έτος και την έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Παράνομη και εσφαλμένη εκκαθάριση του οικείου φόρου, δυνάμει τροποποιητικής δηλώσεως, η οποία υποβλήθηκε με επιφύλαξη, χωρίς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, κατά το φορολογικό έτος 2019, ετύγχανε φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και, συγκεκριμένα, Κατά το φορολογικό έτος 2019, εκπληρώνονταν αμφότερα τα αναγκαία για τη θεμελίωση της φορολογικής του κατοικίας στοιχεία, ήτοι: α. το corpus, με τη διαμονή του στο για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών, και β. το animus, με την αποδεδειγμένη πρόθεσή του να καταστήσει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, διακόπτοντας πλήρως τη δραστηριότητά του στην Ελλάδα, αποκτώντας μόνιμη και πλήρη απασχόληση στο

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της

Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».
2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.
3.Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να ενημερώνουν ότι η πράξη τους προσβάλλεται μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.
4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης της υπ' αριθ./2020 επιφύλαξης επί της από 24/06/2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.)

Επειδή, με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, με το άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» 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.»

Επειδή η έννοια της φορολογικής κατοικίας ορίζεται και από την εκάστοτε ισχύουσα Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και εν προκειμένω από την Σύμβαση μεταξύ Ελλάδος και Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, η οποία κυρώθηκε με το ν.

2319/1995 (Φ.Ε.Κ. 127/19.06.1995/τ.Α') και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, στα άρθρα 4 και 15 της εν λόγω σύμβασης ορίζονται τα παρακάτω:

«Άρθρο 4: Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του 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 τύπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτά ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικά πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους, το οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.

[...]

Άρθρο 15: Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19 μισθοί ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία

ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτή μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικείο οικονομικό έτος και

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό, εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος. [...]»

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1201/06-12-2017 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

...

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 οριζομένων 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.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι

βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).

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, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της 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 ύπαρξή της (ΣτΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της 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 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣτΕ 2105/2018).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για το έτος 2019 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, οπότε το κέντρο των ζωτικών της αναγκών και συμφερόντων του ήταν το και επομένως δεν έπρεπε να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκόμισε τα ακόλουθα δικαιολογητικά έγγραφα:

1. Επικυρωμένο αντίγραφο του από 01.05.2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ του προσφεύγοντος, της τραπεζικής Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», και της Εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο, από το οποίο προκύπτει ότι συνήφθη μεταξύ των δύο ως άνω Εταιρειών σύμβαση ορισμένου χρόνου, με διάρκεια δώδεκα μηνών, ήτοι από την 01.05.2018 έως και τις 30.04.2019 και ορίσθηκε ως ποσό μικτών μηνιαίων αποδοχών του ύψους 5.600,00 Ευρώ (ΣΧΕΤ. 4).
2. Επικυρωμένο αντίγραφο Ανανέωσης της από 01.05.2018 Συμβάσεως των ως άνω Εταιρειών, δια της οποίας συμφωνήθηκε η παράταση της ως άνω Συμβάσεως έως τις 31.08.2019. (ΣΧΕΤ. 5)
3. Επικυρωμένο αντίγραφο της από 19.02.2018 σύμβασης εργασίας ορισμένου χρόνου, η οποία συνήφθη μεταξύ του προσφεύγοντος και της Εταιρείας «.....», με επίσημη μετάφραση στην ελληνική. (ΣΧΕΤ. 6)
4. Επικυρωμένο αντίγραφο του από 07.02.2019 συμφωνητικού παρατάσεως συμφωνίας αποσπάσεως – δυνάμει της από 19.02.2018 συμβάσεως – με επίσημη μετάφραση αυτού στην ελληνική. (ΣΧΕΤ. 7)
5. Επικυρωμένο αντίγραφο της από 07.05.2018 Δήλωσης Αφίξεως της αρμόδιας Δημοτικής Αρχής του (Δημαρχείο), δια της οποίας βεβαιώνεται η άφιξή του στο στις 07.05.2018 και η δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του εκεί, με επίσημη

μετάφραση στην ελληνική. Από το εν λόγω έγγραφο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πιστοποιείται η άφιξή του στο, στις 07.05.2018, στην οδό (ΣΧΕΤ. 8)

6. Επικυρωμένο αντίγραφο του από 07.05.2018 Πιστοποιητικού κατοικίας της αρμοδίας Δημοτικής Αρχής του, με επίσημη μετάφραση στην ελληνική. (ΣΧΕΤ. 9)

7. Επικυρωμένο αντίγραφο του από 05.06.2018 Πιστοποιητικού της αρμοδίας Δημοτικής Αρχής του περί μεταβολής κατοικίας, με επίσημη μετάφραση στην ελληνική. Η μεταβολή της δηλωθείσας διευθύνσεώς του [.....] στο, διατείνεται ο προσφεύγων ότι οφείλεται, στο γεγονός ότι, κατά την άφιξή του εκεί, στις 07.05.2018 έως και τις 05.06.2018, ήτοι για διάστημα ενός μηνός, διέμενε σε μισθωμένο από την Εταιρεία του ξενοδοχείο. (ΣΧΕΤ. 10)

8. Επικυρωμένο αντίγραφο της από 16.08.2019 βεβαίωσης αλλαγής κατοικίας – Αναχώρησης, της αρμοδίας δημοτικής αρχής του, νομίμως επικυρωμένη και με επίσημη μετάφραση στην ελληνική. Από το εν λόγω έγγραφο πιστοποιείται, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, ότι αναχώρησε από το για την Ελλάδα στις 16.08.2019, δήλωσε, δε, την αναχώρησή του στην αρμοδία Αρχή, συμμορφούμενος απολύτως με τη νόμιμη διαδικασία. (ΣΧΕΤ. 11)

9. Αντίγραφο του τηρηθέντος, στο, τραπεζικού του λογαριασμού (IBAN, καθώς και, ενδεικτικώς, παραστατικά κινήσεως αυτού, με ημερομηνία 25.05.2018, 01.06.2018, 02.11.2018 και 03.05.2019. (ΣΧΕΤ. 12)

10. Επικυρωμένο αντίγραφο Εγγράφου της αρμοδίας φορολογικής αρχής του, από την οποία προκύπτει το ποσό του φόρου, που παρακρατήθηκε από το μισθό του στο κατά το φορολογικό έτος 2019, με επίσημη μετάφραση στην ελληνική. (ΣΧΕΤ. 13)

11. Αντίγραφο της με αρ. καταχ. /2020 Τροποποιητικής Δηλώσεώς του φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την οποία υπέβαλε με επιφύλαξη και στην οποία καταχώρισε (κωδ. 389) το εισόδημα αλλοδαπής προελεύσεως, καθώς και τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο (κωδ. 651) του Πίνακα 4 αυτής. (ΣΧΕΤ. 1)

12. Επικυρωμένο αντίγραφο της οικείας εκκαθάρισης της δηλώσεώς του, που διενεργήθηκε από την αρμόδια φορολογική Αρχή του, καθώς και το αποδεικτικό καταβολής του φόρου, που προέκυψε, με επίσημη μετάφραση στην ελληνική (ΣΧΕΤ. 14, 14α, 14β).

Επειδή η φορολογική αρχή υπήγαγε σε φορολόγηση στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημά του προσφεύγοντος κατά το έτος 2019, χωρίς να συνεκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά και το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, από την αντιπαράβολή των προαναφερθέντων προσκομισθέντων εγγράφων προκύπτει ότι, δυνάμει του από 01/05/2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού, μεταξύ του προσφεύγοντος, της τράπεζας και της, ο προσφεύγων εργάστηκε σε μόνιμη βάση ως «ανώτερος αξιωματούχος δανείων» της με πλήρες ωράριο 40 ωρών την εβδομάδα, αρχικά από την 01/05/2018 έως 30/04/2019 και στη συνέχεια με την ανανέωση της σύμβασης μέχρι 31/08/2019. Επιπροσθέτως, διέμενε από την άφιξή του μέχρι και τις 05/06/2018 στη διεύθυνση και ακολούθως, μέχρι και την αναχώρησή του από την αλλοδαπή στις 16/08/2019 σε μισθωμένη κατοικία στη διεύθυνση Πέραν των ανωτέρω, τηρούσε τον υπ' αριθ. λογαριασμό στην τράπεζα, μέσω του οποίου πραγματοποιούσε τις τρέχουσες συναλλαγές του (καταβολή ενοικίου, πληρωμή λογαριασμών, δόσεων πιστωτικών καρτών κ.ο.κ.), ενώ παράλληλα, σύμφωνα με τις οικείες βεβαιώσεις που προσκομίστηκαν, παρακρατούνταν από τη μισθοδοσία του και καταβάλλονταν οι αναλογούντες φόροι και ασφαλιστικές εισφορές και τέλος υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα προς τις φορολογικές αρχές του η δήλωση φορολογίας για το επίμαχο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων για να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία. Εν προκειμένω από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου τα οποία προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Συμφωνία μεταξύ Ελλάδος και περί αποφυγής διπλής φορολογίας προκύπτει ότι κατά το έτος 2019 ο τρόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τρόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) είναι το

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός ότι το έτος 2019 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αλλά, βασίμως προβάλλεται από τον προσφεύγοντα και για το εν λόγω φορολογικό έτος πρέπει να γίνει δεκτή η υποβληθείσα με

αριθ. πρωτ./2020 επιφύλαξή του, όπως αυτή διατυπώθηκε, επί της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **21-10-2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./2020 επιφύλαξης και την εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2019 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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.