



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15 / 07 / 2022

Αριθμός Απόφασης **2532**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604561  
e-mail : ded.ath@aade.gr

## 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
  - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 04/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με ΑΦΜ: ....., κατοίκου ....., οδός ..... αρ. ...., Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2022 Απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης φορολογικών κατοίκων ημεδαπής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθ. ..../2021 αίτηση του προσφεύγοντος για την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2022 Απορριπτική Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης φορολογικών κατοίκων ημεδαπής, της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **04/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης έγινε ηλεκτρονικά στις 10/03/2022, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. .... /2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών κατοίκων Ημεδαπής, **απορρίφθηκε** η υπ' αριθ. .... **ΕΞ2022/14-09-2021** αίτηση του προσφεύγοντος για την υπαγωγή στις διατάξεις του **άρθρου 5Γ** του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013 - Α' 167), καθόσον από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά και από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης προέκυψε ότι ο προσφεύγων, δεν απέδειξε ότι τα 5 από τα τελευταία 6 έτη υπήρξε φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, αφού μετέβαλε τη φορολογική του κατοικία από κάτοικος Ελλάδας σε κάτοικο εξωτερικού στις 19-09-2017 και για το φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδος, δηλώνοντας το παγκόσμιο εισόδημά του. Επιπρόσθετα, το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που προσκόμισε από τη Δημοκρατία του Καντονίου της Γενεύης, πιστοποιούσε ότι ήταν υποκείμενος σε φορολογία εισοδήματος για τα έτη 2015 έως 2017 κατά τρόπο περιορισμένο και για τα έτη 2018 έως 2019 κατά τρόπο απεριόριστο και ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι δεν πληρούνταν η βασική προϋπόθεση του νόμου δηλ. της τελευταίας πενταετίας στο εξωτερικό για τα έτη 2015-2019, όπως ρητά απαιτείται από το Νόμο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά τη μη υπαγωγή των εισοδημάτων της περιόδου 31/3/2021-30/9/2021 στην Εναλλακτική Φορολόγηση του αρθ. 5Γ ν.4172/2013, προβάλλοντας ότι:

- Το γεγονός ότι δεν είχε μεταφέρει τη Φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή πριν από το έτος 2017, είναι νομικά και ουσιαστικά αδιάφορο όπως προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 3§2α της ΥΑ Α 1087/2021 (Β' 1691) η οποία ρυθμίζει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ακριβώς δεν έχει συντελεστεί η εν λόγω μεταφορά για τον οποιοδήποτε λόγο,
- Το καθεστώς φορολόγησής του είναι νομικά και ουσιαστικά αδιάφορο για την πιστοποίηση της ιδιότητάς του ως Φορολογικού κατοίκου του εν λόγω κράτους, όπως εσφαλμένως ερμήνευσε και εφήρμοσε τις ισχύουσες διατάξεις η προσβαλλόμενη,

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 5Γ** του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 40§1 του ν. 4758/2020 (Α' 242) και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 81§10 του ίδιου νόμου από 01/01/2021, ορίζεται ότι:

«1) Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, **εφόσον σωρευτικά:** α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα, γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία. 2) Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67. 3) ..., 4) ... 5) Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για

το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα. 6) Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας. 7) Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη. Η αίτηση για την υπαγωγή στις διατάξεις της παρούσας παραγράφου υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 και ως ανάληψη υπηρεσίας νοείται η έναρξη εργασιών».

**Επειδή**, μετά την έκδοση της απόφασης του ΣτΕ 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, με την ΠΟΛ. 1234/2018 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκαν 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) Η κατ' άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται ως προϋπόθεση για την παραδεκτή άσκηση προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως. Κατά συνέπεια, δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η απόρριψη, ρητή ή σιωπηρή, από τη Φορολογική Διοίκηση του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, καθώς επί της απόρριψης αυτής δύναται να ασκηθεί μόνο αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ. 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. 5) Τέλος επισημαίνεται ότι τα αιτήματα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εξετάζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ΠΟΛ.1142/2012, ΠΟΛ.1177/2014 και ΠΟΛ.1069/2015 Εγκυκλίου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1201/2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Συνιστάται δε οι αρμόδιες υπηρεσίες να αποφαινόμενοι ρητά επί των συγκεκριμένων αιτημάτων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν έγκαιρα εάν θα πρέπει να προσφύγουν ή όχι στο ακυρωτικό δικαστήριο».

**Επειδή**, η παρ.1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

**Επειδή**, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

**Επειδή**, ενόψει των ανωτέρω, **απαραδέκτως** ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά της με αρ. ....../2022 Απορριπτικής Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και

Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών κατοίκων Ημεδαπής, επί της υπ' αριθ. ....  
**ΕΞ2022/14-09-2021** αίτησης του προσφεύγοντος για την υπαγωγή του στις διατάξεις του  
άρθρου 5Γ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθόσον η εν λόγω διαφορά είναι  
ακυρωτική, κατά της οποίας είναι δυνατή η άσκηση αίτησης ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ  
σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989,

Επειδή η αρμόδια ΔΟΥ στην προσβαλλόμενη πράξη αναφέρει ρητώς ότι αυτή προσβάλλεται  
μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του  
άνω Π.Δ/τος,

Επειδή, εν προκειμένω, δεν προκύπτει ότι προσβάλλεται με την κατάθεση της παρούσας,  
πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης του τρόπου ειδικής  
φορολόγησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **04/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς  
προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου  
....., οδός ..... αρ. ...., τ.κ. ...., κατά της με αριθμό  
πρωτοκόλλου ...../2022 **Απόφασης** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και  
Εναλλακτικής Φορολόγησης φορολογικών κατοίκων ημεδαπής, με την οποία απορρίφθηκε η  
υπ' αριθ. ..../2021 αίτηση του προσφεύγοντος για την υπαγωγή του στις διατάξεις του  
άρθρου 5Γ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.