



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/09/2019

Αριθμός απόφασης: 2716

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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 ισχύει.

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από 25/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ και της του, ΑΦΜ, κατοίκων, οδός, κατά της σιωπηρής απόρριψης της δήλωσης επιφύλαξης που διατυπώθηκε με την υπ' αρ. καταχ./2018 κοινή τους δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2017, σε συνδυασμό με την υπ' αρ. πρωτ./2019 αίτηση τους, με την οποία υποβλήθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά σχετικά με το λόγο της επιφύλαξης τους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα. .

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα των προσφευγόντων με συμπληρωματικά στοιχεία ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του του, ΑΦΜ και της του, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την παρέλευση απράκτου τριμήνου από την υποβολή της δήλωσης επιφύλαξης που διατυπώθηκε με την υπ' αρ. καταχ. /2018 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη φορολογικού έτους 2017 των προσφευγόντων, σε συνδυασμό με την υπ' αρ. πρωτ. /2019 αίτηση τους, με την οποία υπέβαλαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά σχετικά με το λόγο της επιφύλαξης τους, απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ η επιφύλαξη τους σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της προσφεύγουσας στην για το φορολογικό έτος 2017.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα τους, ζητούν την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας της σιωπηρής απόρριψης της δήλωσης επιφύλαξης, την επανεξέταση κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξεως ή παραλείψεως της διοίκησης, την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως και την εκκαθάριση της υπ' αρ. καταχ. /2018 κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη φορολογικού έτους 2017 των προσφευγόντων με τη θεώρηση ότι η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος , προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς :

- Από το σύνολο των εγγράφων που υπέβαλαν με την υπ' αρ. πρωτ. /2019 αίτηση τους, τα οποία είναι και τα οριζόμενα ως απαιτούμενα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/2017, αποδεικνύεται χωρίς οποιαδήποτε αμφιβολία η διατήρηση της μόνιμης κατοικίας της προσφεύγουσας και των ζωτικών της συμφερόντων στην
- Στην βρίσκεται ο τόπος άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας, ο τόπος των περιουσιακών της συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών της με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς κλπ), αλλά και οι πολιτικοί της δεσμοί, καθώς στη χώρα αυτή εργάζεται και ασφαλίζεται κατ' αποκλειστικότητα και από τη χώρα αυτή εξασφαλίζει τους απαραίτητους βιοτικούς πόρους.
- Δεν θα μπορούσε να προκύπτει ούτε συνήθης διαμονή της αλλά ούτε και επίσκεψη της στην Ελλάδα για λόγους οικογενειακούς για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών ενώ ταυτόχρονα στην Ελλάδα δεν εισπράττει οποιοδήποτε ποσό από οποιαδήποτε αιτία.
- Δεν τίθεται ούτε ζήτημα διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης της
- Οποιαδήποτε άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να δεχτεί την επιφύλαξη είναι απολύτως καταχρηστική, καθότι, συνεχώς και αδιαλείπτως από την 1.1.2013 μέχρι και σήμερα διατηρεί τη μόνιμη κατοικία της εκτός Ελλάδος.
- Συγκεκριμένα, ήδη από την 1.1.2013 ζει μόνιμα, όπου εργάζεται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου πλήρους απασχόλησης, χωρίς αυτή να έχει διακοπεί οποτεδήποτε μέχρι σήμερα.

- Τα εισοδήματα της από την εργασία αυτή αποτελούν έκτοτε τα μοναδικά εισοδήματα της παγκοσμίως (δηλαδή έκτοτε δεν εισπράττει οποιοδήποτε εισόδημα από οποιαδήποτε αιτία ούτε στην Ελλάδα), ενώ με το υπ' αρ. πρωτ. Φ...../...../...../2016 Πιστοποιητικό Κύριας Κατοικίας από το Επίτιμο Γενικό Προξενείο του στην αναγνωρίστηκε και από το Ελληνικό Κράτος ότι από την 1.1.2013 διατηρεί τη μόνιμη κατοικία της στην

-Παράλληλα, είναι εγγεγραμμένη στο δημοτολόγιο του στην και στους σχετικούς εκλογικούς καταλόγους.

-Επιπλέον, ήδη από τα τέλη του 2012 λαμβάνει διαδοχικές εξαιρέσεις από την ασφάλιση του πρώην Ε.Τ.Α.Α. (Τομείς Μηχανικών & Ε.Δ.Ε.) και νυν Ε.Φ.Κ.Α., ενώ πλέον σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του Ν. 4488/2017 (βλ. αρ. 20 «Αποσύνδεση ασφάλισης από ιδιότητα») και λόγω της παύσης της δραστηριότητας της ως επιτηδευματία, έχει αιτηθεί τη διαγραφή της από τα μητρώα ασφαλισμένων του ΕΦΚΑ .

-Ο σύζυγος της και τα παιδιά της απολαμβάνουν ασφαλιστικής κάλυψης και στην, είναι δε και αυτοί εγγεγραμμένοι στο δημοτολόγιο του στην ενώ ο μικρότερος γιος της είναι φορολογικός κάτοικος ήδη από το φορολογικό έτος 2017 και διαμένει μαζί της στο ίδιο διαμέρισμα στο της

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1234/2018 “Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας” ορίζεται ότι : «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.....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 τις διατάξεις του Ν. 3724/2008 (ΦΕΚ Α 253/15-12-2008) “Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος και κεφαλαίου”:
«Άρθρο 1 Πρόσωπα επί των οποίων εφαρμόζεται η Σύμβαση
Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα πρόσωπα, τα οποία είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών.

Άρθρο 2. Φόροι που καλύπτονται

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, που επιβάλλονται για λογαριασμό καθενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών τους υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικά εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο, ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση είναι ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση της Ελλάδας:

i) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων,

ii) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου νομικών προσώπων,

β) Στην περίπτωση της

i) ο φόρος εισοδήματος,

ii) ο φόρος ανωνύμων εταιρειών, iii) ο έγγειος φόρος,

iv) ο φόρος σε αγροτικές και δασικές επιχειρήσεις, v. ο φόρος επί της αξίας των ακάλυπτων χώρων.

4. Η Σύμβαση αυτή εφαρμόζεται επίσης σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας Σύμβασης επιπρόσθετα ή αντί των υφιστάμενων φόρων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιαδήποτε σημαντική μεταβολή που έχει επέλθει στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία τους.

....

Άρθρο 4. Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο, το οποίο σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό αποκλειστικά σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό ή κεφάλαιο που βρίσκεται σ' αυτό.

2. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων 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 όπου έχει την 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 Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη

νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, γ) [...], στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή, ζ) [...] .»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4172/2013: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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 εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013: «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) [...] . 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[.]. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1058/2015 “ Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013” ορίζεται ότι : ««1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο [...] της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα [...] καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, **συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω.** [...] . 2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.: (α) **Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας** από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, **μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ** όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) [...] ή γ) [...]. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση

κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται **ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος**. 3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες [...]. Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα. Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ [...]. 4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) **και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (άρθρο 4 Ν.4172/2013),** ενημερώνεται [...] ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. [.]. 5. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική κατοικία των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων, εντός δυο μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών της παρ. 2 της παρούσης.»

Επειδή, η έννοια της κατοικίας 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αρ. καταχ./2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2017, σε συνδυασμό με την υπ' αρ. πρωτ./2019 αίτηση, με την οποία υποβλήθηκαν τα δικαιολογητικά σχετικά με το λόγο της επιφύλαξης : ««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 [...] 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 [...] και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του. 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, [...]. 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 προσκομίσει** 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) [...]. 4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 [...] 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). [...]. Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. [...]. 5. [...]. 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. [...]. 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1445/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης): «*.Κατά την έννοια, λοιπόν, [.] των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). Εξάλλου, 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. ΣτΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 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 προαναφερόμενης 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. [...]. Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους[...].»*

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει μεταξύ άλλων αποδεικτικώς, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα:

1. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος 2017 εκδοθέν από την αρμόδια Αρχή μετά της σχετικής μετάφρασης του. Στο εν λόγω πιστοποιητικό αναφέρεται και ο αριθμός φορολογικού μητρώου της στην (το εν λόγω πιστοποιητικό δε φέρει Apostille δυνάμει της υπ' αρ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ2017/16-11-2017 διευκρινιστικής της ΑΑΔΕ.)
2. Το από 22.12.2016 «Υπηρεσιακό Σημείωμα - Σύμβαση εργασίας» μεταξύ του εργοδότη της προσφεύγουσας και της ίδιας, που αφορούσε τους νέους οικονομικούς όρους εργασίας της από την 1.1.2017 και εφεξής, από το οποίο προκύπτουν τα στοιχεία της απασχόλησης της (σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου πλήρους

απασχόλησης) μαζί τη νεώτερη από 12.3.2018 βεβαίωση του εργοδότη της («Επιστολή Επιβεβαίωσης Υπαλλήλου») αναφορικά με το έτος 2017, στην οποία βεβαιώνεται ότι και κατά το έτος αυτό εργαζόταν με σχέση αορίστου χρόνου αδιαλείπτως και χωρίς να έχει καταγγελθεί η σύμβαση εργασίας της στον προαναφερόμενο εργοδότη (.....), ασφαλιζόταν δε υποχρεωτικά στην

3. Την από 26.3.2018 επιστολή του πιστωτικού ιδρύματος όπου η προσφεύγουσα διατηρεί τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος από την 1.1.2017 και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της επιστολής παρέμενε ενεργός.

4. Την από 22.12.2016 Συμφωνία για τη χρήση υπηρεσιακού διαμερίσματος μεταξύ του εργοδότη της προσφεύγουσας και τη ίδιας, με την οποία τέθηκαν οι νέοι όροι υπομίσθωσης του διαμερίσματος, στο οποίο διαμένει μόνιμα στη διεύθυνση στον καθώς και το από 20.3.2018 Πιστοποιητικό Μισθωτηρίου Συμβολαίου του εργοδότη της, με το οποίο επιβεβαιώνεται ότι καθ' όλο το 2017 υπομίσθωνε το ίδιο διαμέρισμα.

5. Λογαριασμό παροχής ρεύματος στην κατοικία που η προσφεύγουσα μισθώνει στην οδό αρ. στο για το 2017 .

6. Αντίγραφο της ασφαλιστικής κάρτας που η προσφεύγουσα κατέχει ως εργαζόμενη και υποχρεωτικώς ασφαλιζόμενη στην, όπου αναγράφεται ο Αριθμός Μητρώου της (.....) ..

7. Βεβαίωση του ΕΦΚΑ (αρ. πρωτ. /2019) στην οποία αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα ήταν ασφαλισμένη στον ΕΦΚΑ (πρώην ΕΤΕΕ/κλάδος κύριας ασφάλισης/ΤΣΜΕΔΕ) μέχρι την 1^η.11.2012.

Επειδή επιπρόσθετα, σύμφωνα με την από 06/05/2019 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επικοινωνήσε με τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ και κατόπιν σχετικής επικοινωνίας της Διεύθυνσης με τις φορολογικές αρχές της, βεβαιώθηκαν τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας καθώς και τα ποσά του φόρου που καταβλήθηκαν στην για τα έτη 2012 έως 2017, όπως αυτά αναφέρονται στο το υπ' αριθμ. Πρωτ. ΔΟΣ Γ 132160 ΕΞ 2018 της 11/06/2018 απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος και όχι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, για το λόγο αυτό ισχυρίζεται ότι η με αρ. καταχ. /2018 κοινή μετά του συζύγου της δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 πρέπει να εκκαθαριστεί με τη θεώρηση ότι η ίδια είναι φορολογικός κάτοικος, προσκομίζει δε συναφώς (μεταξύ άλλων) τα δικαιολογητικά που αναφέρθηκαν στις προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος. Κι αυτό, γιατί, από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς από την ίδια έγγραφα και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι αυτή κατά το φορολογικό έτος 2017 είχε στην Ελλάδα τη μόνιμη ή εν πάση περιπτώσει την κύρια κατοικία της ή τη συνήθη διαμονή της ή το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων αλλά ούτε και το ότι εντός του 2017 βρέθηκε στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερέβη τις 183 ημέρες, με αποτέλεσμα να αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 η προσφεύγουσα δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Απεναντίας από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πληροί τις

προϋποθέσεις που τίθενται από την εσωτερική νομοθεσία και τις σχετικές εγκυκλίους, ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος για το φορολογικό έτος 2017. Επομένως ο ισχυρισμός ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος και συνεπώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη φορολογικού έτους 2017 των προσφευγόντων πρέπει να εκκαθαριστεί ως δήλωση ΦΕΦΠ φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής όσον αφορά τη προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 25/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και της του, ΑΦΜ και **την ακύρωση** της σιωπηρής απόρριψης της δήλωσης επιφύλαξης που διατυπώθηκε με την υπ' αρ. καταχ./2018 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλαν με επιφύλαξη, σε συνδυασμό με την υπ' αρ. πρωτ./2019 αίτηση τους, με την οποία υπέβαλαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά σχετικά με το λόγο της επιφύλαξης τους.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.