



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27-02-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8**

**Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα**

**Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347**

**E-mail : ded.ath@aade.gr**

Αριθμός απόφασης: 438

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις:**

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

**2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από 07-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου Καλλιθέας, οδός ....., κατά της από 30-09-2024 και με αρ. δήλωσης ..... (αρ. ειδ/σης ..... ) Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου**

Εισοδήματος φυσικών προσώπων (αρθ. 33 ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ..... και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με ημερομηνία έκδοσης 30-09-2024 και με αρ. δήλωσης ..... (αρ. ειδοποίησης ....., Α.Χ.Κ. ....) Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων (αρθ. 33 ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2019, προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό πληρωμής **63.778,73€**.

#### **Σύντομο Ιστορικό**

Η Φορολογική Διοίκηση, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013, διαπίστωσε την υποχρέωση του προσφεύγοντος για υποβολή φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2019.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων έλαβε εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες στη Γερμανία μέσω της ....., συνολικού ποσού 132.609,27€, ενώ του παρακρατήθηκαν φόροι στην αλλοδαπή ύψους 2.802,17€.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε στις 30-09-2024 η Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (αρ. δήλωσης ....., αρ. ειδοποίησης ....., Α.Χ.Κ. ....), βάσει της οποίας προέκυψε οφειλόμενο ποσό 63.778,73€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 υπήρξε φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, ωστόσο παρέλειψε να προβεί στην μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας με αποτέλεσμα να φορολογηθεί ως κάτοικος ημεδαπής για το παγκόσμιο εισόδημά του.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, 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.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:**

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους. Φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Β υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5, και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση. Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης οι κεκαρμένοι μοναχοί για το καθαρό ποσό της σύνταξης που καταβάλλεται σε αυτούς κατά το χρονικό διάστημα που διατηρούν την ανωτέρω ιδιότητα εφόσον αυτό δεν υπερβαίνει το ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 24 του άρθρου 72 του ανωτέρω νόμου.

Ομοίως, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παραγράφου 5 του άρθρου 37.».

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:**

«4. Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει εμπροθέσμως φορολογική δήλωση, ο προσδιορισμός του φόρου δύναται να γίνεται με έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου με βάση κάθε στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου), και αφορά ιδίως στο επίπεδο διαβίωσης του φορολογούμενου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως. Ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται και με φορολογική δήλωση που έχει προσυμπληρωθεί αυτοματοποιημένα με βάση όλα τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον ο φορολογούμενος δεν αντιταχθεί στο περιεχόμενο της δήλωσης μέχρι την προθεσμία υποβολής της, αυτή οριστικοποιείται αυτόματα (οίκοθεν προσδιορισμός φόρου). Ειδικά για τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, αν ο φορολογούμενος δεν αντιταχθεί στο περιεχόμενο της προσυμπληρωμένης δήλωσης εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της προθεσμίας για την υποβολή της, η οριστικοποίηση λαμβάνει χώρα την επόμενη εργάσιμη ημέρα.».

**Επειδή, σύμφωνα με την Α 1178/2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Έκδοση πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τέλους επιτηδεύματος και φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα» διευκρινίζεται ότι:**

#### **«Άρθρο 1**

##### **Προϋποθέσεις έκδοσης πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

Για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι, φυσικά πρόσωπα, παρά την υποχρέωσή τους να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013 (εφεξής ΚΦΕ), δεν την υπέβαλαν, εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση προκύπτει:

- α) φορολογητέα ύλη για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης και
- β) ποσό φόρου προς βεβαίωση για τον φορολογούμενο που υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ.

Με την ίδια πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ή του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013) στα φυσικά πρόσωπα, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση εγγάμων ή μερών συμφώνου συμβίωσης δύναται να εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και για τους δύο συζύγους/μέρη συμφώνου συμβίωσης, εφόσον εξακολουθεί να υφίσταται η έγγαμη σχέση ή το Σύμφωνο Συμβίωσης μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

## **Άρθρο 2**

### **Στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος κατά την έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται για εισόδημα που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που λαμβάνονται από:

- α) τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα,
- β) διαθέσιμα στοιχεία που αφορούν λοιπά εισοδήματα και αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ, τα οποία αποστέλλονται ετησίως δυνάμει της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014 απόφασης ή περιλαμβάνονται στην τελευταία προ του έτους για το οποίο εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος και στην περιουσιακή κατάσταση του εκάστοτε έτους, όπως αυτή προκύπτει από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Περιουσιολογίου της Α.Α.Δ.Ε. ή
- γ) ηλεκτρονική βάση δεδομένων, που είναι διαθέσιμη στην Α.Α.Δ.Ε. και δύνανται να αφορούν την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς επίσης και από στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας ή
- δ) εν γένει κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 (εφεξής ΚΦΔ), η οποία εξυπηρετεί την ανάγκη διασταύρωσης των δηλούμενων εισοδημάτων, των παρακρατούμενων φόρων ή των δαπανών.

.....

## **Άρθρο 5**

### **Έκδοση κοινοποίηση πράξης**

1. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται και κοινοποιείται από την Φορολογική Διοίκηση εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος υποχρεούται σε καταβολή του οφειλόμενου με βάση την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής, εκτός αν υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οπότε και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της παρούσας.

.....  
**Άρθρο 7**

**Ακύρωση/τροποποίηση αμφισβήτηση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

1. Σε περίπτωση πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, αριθμητικού ή υπολογιστικού λάθους, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.
2. Κατά της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

**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 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.**

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).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

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. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

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 (ΜΟ-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 (ΜΟ-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και 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 και 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 (ΜΟ-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και 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.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (ΜΟ-Μ1 -Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και 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), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (ΜΟ-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει εμπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά

περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

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.1177/14.7.2014 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.1058/18.3.2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2064/2023** με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα» διευκρινίζονται τα εξής:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

#### **A. Προσδιορισμός της έννοιας «φορολογική κατοικία»**

1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου).

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των ως άνω παραγράφων του άρθρου 4 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4646/2019 (Α' 201), αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και, όσον αφορά την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4 ΚΦΕ, τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης

Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017, στο εξής: Πρότυπη Σύμβαση).

3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι. Οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους.

#### **Β. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ**

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του.

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 ορίζεται ότι το προξενικό και διπλωματικό προσωπικό και κάθε άλλος δημόσιος λειτουργός συναφούς καθεστώτος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

5. Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ΚΦΕ διευκρινίζονται τα κάτωθι:

5.1 Ο όρος «μόνιμη κατοικία» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του».

Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας.

5.2 Ο όρος «κύρια κατοικία» καταδεικνύει την διαφορά σε σχέση με την δευτερεύουσα κατοικία. Κατά συνέπεια, και σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες στην αλλοδαπή, αλλά η κύρια κατοικία του, στην οποία έχει την πραγματική εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε κατοικία (μονοκατοικία, διαμέρισμα, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο κ.λπ.) είτε ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, ή ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

5.3 Ο όρος «συνήθης διαμονή» του φυσικού προσώπου αφορά στην διαμονή του στην χώρα και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Τόπος συνήθους διαμονής είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή, ακολουθώντας τις παρ. 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και δεν οφείλεται σε εξαιρετικές, έκτακτες ή μεταβατικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου.

Επιπλέον, και ακολουθώντας τις παρ. 17 και 18 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, προκειμένου να διαπιστωθεί η συνήθης διαμονή του φυσικού προσώπου, θα πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο η διαμονή του στη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, αλλά και η τυχόν διαμονή του σε οποιοδήποτε άλλο μέρος της χώρας και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Επιπρόσθετα, και σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο δεν έχει μόνιμη ή κύρια κατοικία διαθέσιμη αλλά π.χ. διαμένει διαδοχικά σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι επιμέρους επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να αξιολογηθούν οι λόγοι για τις εν λόγω επισκέψεις.

5.4 Ο όρος «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς.

5.4.1. Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές,

κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ.

5.4.2. Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ.

5.4.3. Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

5.4.4. Ακολουθώντας δε, την παράγραφο 15 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, ειδική μέριμνα και προσοχή απαιτείται να δίνεται στις επιμέρους πραγματικές περιστάσεις της κάθε περίπτωσης (ad hoc), οι οποίες πρέπει να εξετάζονται ως σύνολο (as a whole).

5.4.5. Επομένως, η απόκτηση, η ύπαρξη ή η διατήρηση απλώς και μόνο μίας ιδιότητας στην ημεδαπή (ιδιότητα εκτελεστικού ή μη μέλους Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή προσωπικής εταιρείας ή η συμμετοχή στη διοίκηση ή στη διαχείριση νομικής οντότητας) ή η μεμονωμένη άσκηση μίας δραστηριότητας στην ημεδαπή [(άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκμετάλλευσης ακινήτων ή αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση δευτερευόντως (διακοπτόμενα ή παρεπόμενα), δραστηριότητας (επαγγέλματος ή επιχείρησης)], δεν αρκεί για την θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν το φυσικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (ΣτΕ 93/2020, ΣτΕ 321/2020, ΣτΕ 403/2020, ΣτΕ 418/2020, ΣτΕ 1572/2020, ΣτΕ 1242/2021, ΣτΕ 1243/2021, ΣτΕ 2722/2021, ΣτΕ 121/2022, ΣτΕ 2256/2022).

6. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα κριτήρια της περίπτωσης β της παρ. 1, θα εξετάζεται εάν πληρούνται, προκειμένου να θεωρηθεί ένα φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, χωρίς να εξετάζεται προηγουμένως η συνδρομή ενός εκ των κριτηρίων της περίπτωσης α.

Ειδικότερα, οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής καταλαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που υπηρετούν στην αλλοδαπή και συνεχίζουν να έχουν στην Ελλάδα τη φορολογική τους

κατοικία, παρά το γεγονός ότι δεν διαμένουν στην Ελλάδα, ακριβώς λόγω της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι προξενικοί, διπλωματικοί ή δημόσιοι λειτουργοί παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιοι υπάλληλοι που έχουν την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

#### **Γ. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ**

7. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται, ρητά, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1, ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται 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.

Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι η συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος φυσικής παρουσίας άνω των 183 ημερών που συνεπάγεται την απόκτηση φορολογικής κατοικίας στην ημεδαπή δεν καταλαμβάνει τα φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση ότι η παραμονή τους δεν υπερβαίνει το χρονικό διάστημα των 365 ημερών. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 4 μπορεί να συντρέχουν ταυτόχρονα στο ίδιο πρόσωπο τουριστικοί, ιατρικοί, θεραπευτικοί ή παρόμοιοι ιδιωτικοί σκοποί. Στην περίπτωση αυτή όλα τα διαστήματα τα οποία αφορούν αυτούς τους σκοπούς δεν προσμετρώνται κατά τον υπολογισμό των ημερών παραμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και μόνο εφόσον (μετά την αφαίρεση των παραπάνω διαστημάτων) το εναπομένον διάστημα υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ωστόσο, σε περίπτωση που η παραμονή του φυσικού προσώπου για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς υπερβαίνει τις 365 ημέρες συμπεριλαμβανομένων και των σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό θα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.

8. Επισημαίνεται ότι, καθώς το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται σε ετήσια βάση, το φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, που μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, σε κάθε περίπτωση, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το έτος εκείνο στο οποίο συμπληρώνεται το χρονικό διάστημα των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά.

Στην περίπτωση που η περίοδος των 183 ημερών συμπληρώνεται στο επόμενο από το έτος άφιξης στην Ελλάδα φορολογικό έτος, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υποβάλλει δήλωση για το έτος που συμπληρώνονται οι 183 ημέρες σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως εάν παρέμεινε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών και κατά το έτος αυτό. Για το έτος άφιξης, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον έχει σχετική υποχρέωση, ως κάτοικος αλλοδαπής.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο αναχωρεί στο επόμενο έτος από αυτό που εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, και για το έτος αυτό αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, εφόσον βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά, το οποίο συμπληρώνεται εντός του έτους αναχώρησης, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν μπορεί να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία για το έτος αυτό.

#### **Δ. Λοιπά ζητήματα**

9. Σε περίπτωση φυσικού προσώπου, το οποίο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση το άρθρο 4 του ΚΦΕ, και προσκομίζει βεβαίωση από αλλοδαπή φορολογική αρχή κράτους με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε. ότι έχει εγγραφεί ως φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους, τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο φορολογούμενος δύναται, πέραν των ενδίκων βοηθημάτων που προβλέπονται, να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ αίτημα για υπαγωγή στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, υπό τους όρους της ΣΑΔΦΕ και συμφώνως προς τα οριζόμενα στην Απόφαση 1226/2020 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος» (Β' 4504). Διαζευκτικά, το φυσικό πρόσωπο, στην ανωτέρω περίπτωση, δύναται να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ την ένσταση του άρθρου 23 του ν. 4714/2020, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών.

10. Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον ΚΦΕ και τους κανόνες των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου («Σ.Α.Δ.Φ.»), και αντιμετώπιση ζητημάτων διασυνοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της

κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19, έχουν δοθεί με τις Ε.2113/2020 και Ε.2130/2021 εγκυκλίου.

11. Για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 ΚΦΕ, σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, απαιτείται σε κάθε περίπτωση τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΦΕ).

Άλλωστε, για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου, με βάση τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1445/2016, ΣτΕ 2105/2018, ΣτΕ 93/2020), 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..

12. Επισημαίνεται ότι, για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας το επόμενο από την αναχώρηση έτος εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα έτη, ακολουθείται η διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

13. Δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου.»

**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 το 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 σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας AN 52/1967 (ΦΕΚ Α 134/1967) "Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδου 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" ισχύουν τα εξής:

**«Άρθρον XI.**

1. Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθεί μόνον εν των 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. (...).

2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος.

(3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηθεί μόνον εις το πρώτον μηνονευθέν Κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείον φορολογικόν έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

**Άρθρον XVII**

(1) Εις περίπτωσιν κατοίκου του Βασιλείου της Ελλάδος ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως: Τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας του εισοδήματος ο φόρος της Ομόσπονδου Δημοκρατίας ο καταβλητέος κατά τους νόμους της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας και συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς το εισόδημα το προερχόμενον εκ πηγών εντός της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας, παρέχεται ως πίστωσης, έναντι του ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου.

(2) Εις περίπτωσιν κατοίκου της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως:

1. Εκτός εάν εφαρμόζονται αι διατάξεις του κατωτέρω εδαφίου (2) εξαιρείται της βάσεως εφ' ης ο φόρος της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας επιβάλλεται, παν στοιχείον εισοδήματος εκ πηγών εντός του Βασιλείου της Ελλάδος και παν στοιχείον κεφαλαίου ευρισκόμενον εντός του Βασιλείου της Ελλάδος, όπερ συμφώνως προς την παρούσαν

*συμφωνίαν δύναται να φορολογηθή εις το Βασίλειον της Ελλάδος. Εν τούτοις η Ομόσπονδος Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί δικαίωμα να λάβη υπ' όψιν κατά τον καθορισμόν του συντελεστού του φόρου της τα ούτω εξαιρούμενα στοιχεία εισοδήματος και κεφαλαίου.».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 και ισχύει 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. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μέχρι και την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το έτος ανάληψης υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Η αίτηση δύναται να υποβάλλεται και εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας έτους και κρίνεται για υπαγωγή στο έτος αυτό. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το επόμενο έτος από την ανάληψη υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1. Εάν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά προσκομισθούν μέχρι την 31η Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους, η απόφαση απόρριψης της αίτησης λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών ανακαλείται, η αίτηση επανεξετάζεται και εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των δικαιολογητικών. Ειδικά για το έτος 2022 τα δικαιολογητικά του προηγούμενου εδαφίου επιτρέπεται να προσκομισθούν μέχρι και την 29η Απριλίου

2022. Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.

4. Οι διατάξεις του παρόντος έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου σύμφωνα με την παρ. 3 και λήγει μετά το πέρας επτά (7) συνολικά φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος δεν δύναται να παραταθεί πέραν των επτά (7) φορολογικών ετών. ....

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, σύμφωνα με την Α. 1087/2021 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα 'Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν.4172/2013(Α' 167), περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα':**

**«...Άρθρο 2 Αρμόδια Υπηρεσία**

1. Αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση, έγκριση, απόρριψη της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για την υποβολή και εξέταση των σχετικών δικαιολογητικών που συνοδεύουν την αίτηση και των δικαιολογητικών για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού, καθώς και για την καταχώριση των δεδομένων στη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Κατ. Εξωτερικού και Εναλ/κής Φορ/σης Φορ/κών Κατ. Ημεδαπής της ΑΑΔΕ. Σε περίπτωση που η αίτηση ή τα σχετικά δικαιολογητικά υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ υποβληθούν σε αναρμόδια υπηρεσία της ΑΑΔΕ διαβιβάζονται αμελλητί στην αρμόδια υπηρεσία του προηγούμενου εδαφίου....

**Άρθρο 3 Προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και απαιτούμενα δικαιολογητικά**

1. Φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, 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 του ΚΦΕ, 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 μια διετία.

2. Η πλήρωση της προϋπόθεσης της περ. α' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου διαπιστώνεται με βάση τα αρχεία που τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Ειδικότερα, εάν το φυσικό πρόσωπο αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ, ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών. Σε περίπτωση που από τα αρχεία της ΑΑΔΕ δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην αλλοδαπή, για τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να προσκομίσει, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία:

(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 ήταν κάτοικος κράτους 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), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή 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. 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

(Κανονισμός ΕΕ 2016/1191, Κανονισμός 650/ 2012, 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) και θα γίνονται δεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα αυτών που επικυρώνονται από δικηγόρους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (Α΄ 45), όπως ισχύει, ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφο αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή.

Για τα πρόσωπα, τις Υπηρεσίες και τους φορείς που διενεργούν μεταφράσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ.

Από τη διαδικασία της επικύρωσης κατά τα διεθνή νόμιμα και της μετάφρασης εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές ισχύουν για τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/1999, ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 εγκυκλίου, αντίστοιχα, για κάθε κράτος. Επίσης, εξαιρούνται από την επισημείωση με τη σφραγίδα apostille τα έγγραφα και οι πράξεις, τα οποία αφορούν στη φορολογική κατοικία (και συνεπώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας), εφόσον εκδίδονται από τις χώρες, που έχουν επικυρώσει τη «Σύμβαση που απαλλάσσει από την επικύρωση ορισμένες πράξεις και έγγραφα» (κυρωτικός ν. 4231/2014 (Α΄ 19), σχετ. υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ 2017/16.11.2017 έγγραφο), καθώς και από την Κύπρο (σχετ. υπό στοιχεία 1122798/1216/0006Δ/10.1.2008 έγγραφο).

4. Σύμφωνα με την προϋπόθεση β΄ της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του 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. Η συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας.

5. Σύμφωνα με την προϋπόθεση γ΄ της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα περιλαμβάνονται και τα γραφεία του α.ν. 89/1967 (Α΄ 132), στα οποία μπορούν να απασχολούνται τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στη χώρα μας προκειμένου για την υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Για την απόδειξη της προϋπόθεσης αυτής απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών, όπως ενδεικτικά κατά περίπτωση μπορεί να είναι: σύμβαση εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου, σύμβαση με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, το έντυπο αναγγελίας πρόσληψης, δημοσίευση στο ΓΕΜΗ της πράξης με την οποία το πρόσωπο ορίζεται ως διευθυντής, μέλος Διοικητικού

Συμβουλίου εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών έναντι πάγιας αντιμισθίας.

Εργασιακή σχέση που υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες, οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

6. Για την πλήρωση της προϋπόθεσης δ' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να υποβάλλει μαζί με την αίτησή του υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μια διετία αρχής γενομένης από την 1η Ιανουαρίου του πρώτου έτους υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

7. Για την πλήρωση της προϋπόθεσης της πλήρωσης νέας θέσης εργασίας υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη με την οποία θα βεβαιώνεται ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας...

8. Ειδικά για φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, προκειμένου να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, απαιτείται, πλέον των ως άνω δικαιολογητικών των παρ. 2 και 6, να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, υποβάλλοντας τα δικαιολογητικά που κατά περίπτωση απαιτούνται σύμφωνα με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1006/31-12-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει. Τα ίδια δικαιολογητικά προσκομίζονται και στην περίπτωση των φυσικών προσώπων που έχουν κάνει έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης και φορολογούνται ως μισθωτοί με βάση τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ.

9. Φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, δύναται να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για το σύνολο των ως άνω εισοδημάτων του, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου, για κάθε μία από τις ως άνω κατηγορίες εισοδήματος.

Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις για μία από τις δύο κατηγορίες εισοδήματος, η προβλεπόμενη μείωση της παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας θα εφαρμόζεται μόνο στην κατηγορία εισοδήματος για την οποία πληρούνται οι προϋποθέσεις.

10. Φυσικό πρόσωπο δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ενώ έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 5Α ή 5Β του ΚΦΕ, και το αντίστροφο, εφόσον κατά τον χρόνο της υπαγωγής πληρούνται οι προϋποθέσεις εκάστου άρθρου.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στις περιπτώσεις που η υπαγωγή γίνει κατά τον ίδιο χρόνο.

11. Φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

#### **Άρθρο 4 Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ**

1. Το φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα για να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα στην ημεδαπή κατά τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. Κατ. Εξωτερικού και Εναλ/κής Φορ/σης Φορ/κών Κατ. Ημεδαπής και ειδικότερα στο Τμήμα Γ1' - Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής αυτής ως εξής:

α) Για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που λαμβάνει χώρα μέχρι και την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ υποβάλλεται μέχρι το τέλος του έτους αυτού και κρίνεται για υπαγωγή του φορολογούμενου στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή για το έτος αυτό. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει αίτηση εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξης εργασιών έτους, η αίτηση κρίνεται για υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ για το επόμενο της ανάληψης υπηρεσίας έτος.

β) Για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που λαμβάνει χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ υποβάλλεται μέχρι το τέλος του επόμενου έτους και κρίνεται για υπαγωγή του φορολογούμενου για το επόμενο της ανάληψης υπηρεσίας έτος.

Με την αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ο αιτών συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 2 έως 8 του άρθρου 3 της παρούσας.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι τον χρόνο υποβολής της αίτησής του, καθώς και τη διεύθυνση κατοικίας του στην Ελλάδα.

2. Η αίτηση και τα δικαιολογητικά υποβάλλονται είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan) και αποστολή αυτών μέσω της πλατφόρμας "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/arxiki>), είτε με φυσικό φάκελο ταχυδρομικά, με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς στην αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της ως άνω υπηρεσίας. Ημερομηνία υποβολής της αίτησης θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του αιτήματος στην πλατφόρμα «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, αποτελεί γι'

αυτόν αποδεικτικό υποβολής της αίτησης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

3. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, αφού παραλάβει την ως άνω αίτηση και τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν, οφείλει να καταχωρήσει τα δεδομένα στη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, η οποία και θα παρακολουθείται σε όλο το διάστημα, κατά το οποίο ο φορολογούμενος υπάγεται στο καθεστώς του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

4. Η αίτηση συνοδεύεται υποχρεωτικά, άλλως δεν εξετάζεται από την Φορολογική Διοίκηση, από υπεύθυνη δήλωση παραμονής στην Ελλάδα για μια διετία από το έτος υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και α) στην περίπτωση φυσικού προσώπου που παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, i) από υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας καθώς και ii) τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά που αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 3 της παρούσας ή/και β) στην περίπτωση φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα από τη δήλωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης.

Σε περίπτωση που η αίτηση δεν συνοδεύεται από τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά της παρ. 2 του άρθρου 3 τα οποία αποδεικνύουν ότι το φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη, πριν από τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, ενημερώνεται άμεσα ο αιτών για την υποβολή επιπλέον δικαιολογητικών εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ενημέρωσή του. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατ. Εξωτερικού και Εναλ/κής Φορ/σης Φορ/κών Κατ. Ημεδαπής εκδίδει απόφαση με την οποία εγκρίνει ή απορρίπτει την αίτηση, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 3 της παρούσας, εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης. Με την έγκριση της αίτησης, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ, από το φορολογικό έτος υπαγωγής του, όπως αυτό ορίζεται ειδικότερα στην παρ. 1 του παρόντος άρθρου.

Ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ., στη ρητή εγκριτική του απόφαση για την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, τον ενημερώνει ότι μετά την πάροδο των επτά (7) ετών παύει αυτοδίκαια η υπαγωγή του στο άρθρο 5Γ του ΚΦΕ και θα φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για τη φορολόγηση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά στην Ελλάδα. Η απόφαση για την έγκριση μπορεί να αναρτάται μέσω της εφαρμογής "Ψηφιακής Κοινοποίησης" στη θυρίδα του φορολογουμένου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της ΑΑΔΕ, υπογεγραμμένη ψηφιακά.

Σε περίπτωση απόρριψης αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών, εφόσον αυτά προσκομισθούν το αργότερο μέχρι την 31η Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους, η Φορολογική Διοίκηση ανακαλεί την απορριπτική της απόφαση, επανεξετάζει την αίτηση και εκδίδει νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των

δικαιολογητικών, για υπαγωγή του αιτούντος στο έτος του αρχικού αιτήματος. Ειδικά για αιτήσεις που υποβλήθηκαν το έτος 2021 και απορρίφθηκαν λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών, η Φορολογική Διοίκηση ανακαλεί τις απορριπτικές αποφάσεις και επανεξετάζει τις σχετικές αιτήσεις εφόσον τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έχουν προσκομισθεί μέχρι και την 29η Απριλίου 2022.

4Α. α) Το φυσικό πρόσωπο που έχει αιτηθεί την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για μία από τις κατηγορίες εισοδήματος που εμπίπτουν στον ειδικό τρόπο φορολόγησης (εισόδημα από μισθωτή εργασία/εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα), δύναται με μεταγενέστερο αίτημά του να αιτηθεί επέκταση της υπαγωγής του στον ειδικό τρόπο φορολόγησης και για το εισόδημα της άλλης κατηγορίας υπό την προϋπόθεση ότι το μεταγενέστερο αίτημα υποβάλλεται για υπαγωγή στο ίδιο έτος με την αρχική αίτηση και εντός των προθεσμιών της παρ. 1. Αίτημα επέκτασης δύναται να υποβληθεί είτε έχει εκδοθεί απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ επί της αρχικής αίτησης είτε αυτή είναι στο στάδιο εξέτασης.

β) Εάν φυσικό πρόσωπο έχει υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για εισόδημα που αποκτά από μισθωτή εργασία, στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, δύναται να υποβάλει νέο αίτημα για επέκταση της υπαγωγής του και για το εισόδημα που αποκτά από δεύτερη εργασιακή σχέση. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον πληρούται η προϋπόθεση της νέας θέσης εργασίας, η νέα αίτηση γίνεται δεκτή, η εγκριτική απόφαση συμπληρώνεται ως προς τα στοιχεία του νέου εργοδότη και το φυσικό πρόσωπο υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του άρθρου 4 της παρούσας.

γ) Εάν φυσικό πρόσωπο έχει υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για εισόδημα που αποκτά από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης σε περίπτωση επέκτασης της επιχειρηματικότητας του σε νέους ΚΑΔ.

.....

6. Σε κάθε περίπτωση που μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος φυσικού προσώπου στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας για την αλλαγή εργοδότη και υποβάλλει την υπεύθυνη δήλωση εκ μέρους του νέου εργοδότη περί πλήρωσης νέας θέσης εργασίας, προκειμένου να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου. Ο φορολογούμενος που έχει υπαχθεί στο άρθρο 5Γ του ΚΦΕ ως μισθωτός και εν συνεχεία απωλέσει την ιδιότητα αυτή αλλά εντός χρονικού διαστήματος δώδεκα (12) μηνών προβεί σε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας για τη μεταβολή αυτή, προκειμένου να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου. Ομοίως, ο φορολογούμενος ο οποίος υπήχθη στις εν λόγω διατάξεις λόγω έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης,

αλλά μεταγενέστερα παύει τη δραστηριότητα αυτή και αναλαμβάνει μισθωτή εργασία, ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας για τη μεταβολή αυτή και συνεχίζει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 1 και της παρ. 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου.....».

**Επειδή**, εν προκειμένω, με την παρούσα προσφυγή προσβάλλεται η από 30-09-2024 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (αρ. δήλωσης ....., αρ. ειδοποίησης ....., Α.Χ.Κ. ....), για το φορολογικό έτος 2019, με οφειλόμενο ποσό 63.778,73€. Η Φορολογική Διοίκηση, στηριζόμενη στα διαθέσιμα στοιχεία και τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, καθώς έλαβε εισόδημα ύψους 132.609,27€ από μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία ..... στη Γερμανία.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για το φορολογικό έτος 2019 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής καθώς είχε μόνιμη εγκατάσταση στο εξωτερικό με αποκλειστική σύμβαση εργασίας με εταιρεία του εξωτερικού και δεν είχε κανένα απολύτως εισόδημα στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, δεν έπρεπε να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει:

- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από την Οικονομική Υπηρεσία Waiblingen μεταφρασμένο και με σφραγίδα apostille, με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοικος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας από 01-2019 έως 12-2019.
- Εκκαθάριση δήλωσης εισοδήματος έτους 2019 από φορολογική αρχή Γερμανίας.
- Εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογικού έτους 2019.
- Βεβαίωση εργασίας από τη γερμανική εταιρεία ....., σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δούλεψε σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης (full-time basis) για το χρονικό διάστημα Απρίλιος 2014 έως και 31 Δεκεμβρίου 2019. Προηγουμένως, εργαζόταν στη ..... στην ίδια θέση ως εξωτερικός εργαζόμενος (προσωρινή απασχόληση μέσω πρακτορείου προσωρινής εργασίας στη Γερμανία) από τον Σεπτέμβριο του 2012 έως τον Απρίλιο του 2014.
- Βεβαίωση αποδοχών από τη γερμανική εταιρεία ..... έτους 2019.
- Έγγραφο (Δήλωση Κατοικίας) μεταφρασμένης και με σφραγίδα apostille, σύμφωνα με την οποία ημερομηνία εγκατάστασης είναι στην πόλη Waiblingen της Γερμανίας η 04-10-2013.

**Επειδή**, επιπλέον, στις 21-02-2025, ο προσφεύγων προσκομίζει συμπληρωματικά τα κάτωθι αποδεικτικά στοιχεία και δικαιολογητικά έγγραφα:

- Πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από την Οικονομική Υπηρεσία Waiblingen μεταφρασμένο και με σφραγίδα apostille, με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοικος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για τα φορολογικά έτη 2013-2019.

- Τη με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2022/ 01-08-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με θέμα «Υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α 167) περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή».

- Συμφωνητικό μίσθωσης κατοικίας στη Γερμανία με ημερομηνία έναρξης 01-10-2016

- Σύμβαση εργασίας από τη γερμανική εταιρεία ..... με ημερομηνία 01-08-2014.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2022/ 01-08-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με θέμα «Υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α 167) περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή» αποφασίστηκαν τα κάτωθι για τον προσφεύγοντα:

«...ο οποίος, με Σύμβαση Εργασίας Ορισμένου Χρόνου από 07.01.2020 έως 01.06.2023, παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα, στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, σε νέα θέση εργασίας στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ .....,

### **ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ**

**ΌΤΙ** για τον ως άνω φορολογούμενο πληρούνται οι προϋποθέσεις των ισχυουσών διατάξεων και **εγκρίνεται** η υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ, από το φορολογικό έτος υπαγωγής του, όπως αυτό ορίζεται ειδικότερα στην παρ. 1 του Ιδίου άρθρου.

Με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατά την έννοια των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Μετά την πάροδο των επτά (7) ετών παύει αυτοδίκαια η υπαγωγή του στο άρθρο 5Γ του ΚΦΕ και θα φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για την φορολόγηση των εισοδημάτων που αποκτά στην Ελλάδα.... Η παρούσα απόφαση ισχύει για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους **2021** και μετά.»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από τη Γερμανία για το υπό κρίση έτος (2019) αλλά και πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας για προηγούμενα έτη (2013-2018), εκκαθάριση δήλωσης εισοδήματος και εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογικού έτους 2019 από τη φορολογική αρχή της Γερμανίας, στοιχεία που αποδεικνύουν την απασχόλησή του σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης στην αλλοδαπή (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εργασίας, βεβαίωση μισθοδοσίας-αποδοχών από τη γερμανική εταιρεία ..... ) για το χρονικό διάστημα 2014 - 2019, στοιχεία που αποδεικνύουν τον τόπο κατοικίας του (π.χ. μισθωτήρια συμβόλαια κατοικίας), όπως αυτά ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/06-12-2017 και τις σχετικές ισχύουσες διατάξεις περί φορολογικής κατοικίας.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, η φορολογική διοίκηση, βάσει των στοιχείων του φακέλου (όπως προκύπτει από τα στοιχεία του μητρώου στην εφαρμογή Taxis) και των προσκομισθέντων εγγράφων, έχει ήδη αναγνωρίσει με τη με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2022/ 01-08-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ότι ο

προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής για το υπό κρίση φορολογικό έτος, καθώς εγκρίθηκε η υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 περί εναλλακτικής φορολόγησης των εισοδημάτων του, με ισχύ για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και εφεξής. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από **07-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., και την **ακύρωση** της από 30-09-2024 και με αρ. δήλωσης ..... (αρ. ειδ/σης ..... ) Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων (αρθ. 33 ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 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.