



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 17.11.17

Αριθμός απόφασης: 5942

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19.6.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», με αναγραφόμενη διεύθυνση κατοικίας επί της προσφυγής στην οδό «.....», Βέλγιο, κατά της με αρ. «.....»/8.5.17 (εκ παραδρομής στην προσφυγή αναγράφεται «.....»/8.5.17) αρνητικής απάντησης επί του από 4.3.16 αιτήματος (σε συνδυασμό με το από 24.3.17 αίτημα), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αρ. «.....»/8.5.17 αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19.6.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και

την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. «.....»/8.5.17 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ απορρίφθηκε το από 4.3.16 αίτημα (σε συνδυασμό με το από 24.3.17 αίτημα) της προσφεύγουσας περί μεταφοράς φορολογικής κατοικίας στο Βέλγιο από το έτος (χρήση) 1999, διότι η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 19.1.16 βεβαίωση του Δήμου «.....» στο Βέλγιο ότι ήταν εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου από το 2015.

Σημειωτέον ότι μέχρι την εξέταση της παρούσας προσφυγής δεν έχει γίνει καμία μεταβολή στο σύστημα μητρώου του TAXIS για μεταφορά της προσφεύγουσας στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού και μεταβολή της κατοικίας της στο Βέλγιο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω απόρριψης και τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στο Βέλγιο αναδρομικά για τα έτη (χρήσεις) 1999-2014, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με την από 9.2.17 βεβαίωση του Δήμου «.....» του Βελγίου η προσφεύγουσα ήταν εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου με διεύθυνση κατοικίας «.....» από τις 28.6.1999. Η από 19.1.16 βεβαίωση του Δήμου «.....» αναφέρει λόγω εσφαλμένης μετάφρασης ότι η προσφεύγουσα ήταν εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου 'από το 2015', αντί του ορθού 'το 2015' που αναγράφεται στο πρωτότυπο στην Ολλανδική γλώσσα.

2. Από τα εκκαθαριστικά φόρου εισοδήματος του Βελγίου προκύπτει ότι η φορολογική της κατοικία για τα υπό κρίση έτη ήταν στο Βέλγιο.

3. Από το από 6.2.17 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Βελγίου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικος Βελγίου από τις 28.6.1999 (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται 6.2.17 εννοώντας την ως άνω από 9.2.17 βεβαίωση του Δήμου «.....»).

4. Από αμέλεια δεν είχε προβεί με το σύζυγό της στη μεταβολή της φορολογική τους κατοικίας από την Ελλάδα στο Βέλγιο.

5. Η εκπρόσωπός τους κα «.....» έχει προσκομίσει όλα τα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του 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. 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 εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του 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) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ν. 2238/1994: «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 2238/1994: «6.α. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας και υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, εφόσον:

αα) μεταβάλλει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του με μεταφορά της σε κράτος στο οποίο το εισόδημα του υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α, και

ββ) διαθέτει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, όπως αυτά ορίζονται στην περίπτωση β',

θεωρείται ότι υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημα του για χρονικό διάστημα πέντε ετών, που αρχίζει από την υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του. "εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο κράτος αυτό." (Οι λέξεις μέσα σε " " λέξεις προστέθηκαν με την παρ.5 άρθρου 36 Ν. 4141/2013)

β. Το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, εφόσον κατά τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του:

αα) συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 25% σε εταιρεία που υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 5% σε

νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101, ή

ββ) το εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα υπερβαίνει το 30% των συνολικών του εισοδημάτων ή υπερβαίνει το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων ευρώ, ή

γγ) η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα, από τα οποία προκύπτει εισόδημα, υπερβαίνει το 30% της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων ή υπερβαίνει σε ύψος το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου (όπως αναθεωρήθηκε Φ.Ε.Κ. 266/25.10.2005/ τ. Α'): «1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης ο όρος «κάτοικος ενός συμβαλλόμενου Κράτους» υποδηλώνει κάθε πρόσωπο, το οποίο σύμφωνα με την νομοθεσία του κράτους αυτού, υπόκειται σε φόρο σ' αυτό το κράτος λόγω κατοικίας ή διαμονής του, έδρας διοίκησης του ή κάθε άλλου, κριτηρίου ανάλογης φύσης. Ο όρος όμως αυτός δεν περιλαμβάνει τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία σ' αυτό το Κράτος μόνο για τα Εισοδήματα που προέρχονται από πηγές που ευρίσκονται σ' αυτό το Κράτος.

2. Όταν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωση του ρυθμίζεται ως ακολούθως:

α) Το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Εάν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Εάν το κράτος, όπου το πρόσωπο αυτό έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δεν μπορεί να καθορισθεί ή το πρόσωπο δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονή του.

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

δ) Εάν τα πρόσωπο αυτό είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των αρχές των συμβαλλομένων Κρατών επιλύουν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους όπου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των δραστηριοτήτων του.»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1142/31.5.2012 «..σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά. Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Επομένως, ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας. Δεδομένου ότι, η έννοια της

κατοικίας δεν ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, θα 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. Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. ν.5772/ΠΟΛ.175/24.8.1982 διαταγή).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1177/2014 'Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του Ν.4174/2013':

« Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Σημειώνεται ότι, εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) θα έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα.

2.

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α΄ της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφο/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β΄ της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β΄ της παρούσης περί διπλής κατοικίας.

.....

Ε) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής οικονομικού έτους 2014.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή το έτος 2013 και δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων, είναι δυνατή η διενέργεια μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και εφόσον ακολουθηθεί η διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β΄ της παρούσης, ανεξαρτήτως εάν η δήλωση μεταβολής υπεβλήθη εμπροθέσμως (έως τις 31.12.2013) ή εκπροθέσμως (μετά την 01.01.2014). (σχετ. 1050386/898/Α0012/ ΠΟΛ.1138/24.05.2001 εγκύκλιος διαταγή).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1058/2015 'Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του ν.4174/2013':

«... 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) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

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, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

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 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 στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 1445/2016 Απόφαση του ΣτΕ: «8. Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Schumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλόμενων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει ... μόνιμη κατοικία ..., εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ...(ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια). Με τον προαναφερόμενο ν. 4172/2013 εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού,με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, 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 βούληση 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 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. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Ο Σύμβουλος Ιωάννης Σύμπλης διετύπωσε την ακόλουθη συγκλίνουσα άποψη: Η φορολογική εξουσία ανήκει στον σκληρό πυρήνα της κυριαρχίας κάθε ανεξάρτητου κράτους. Η κυριαρχική αυτή εξουσία δεν περιορίζεται, κατ' αρχήν από το γενικό διεθνές δίκαιο Ακριβώς λόγω του εκ φύσεως εγωιστικού χαρακτήρα αυτής της κυριαρχίας, οι αξιώσεις κάθε κυρίαρχου κράτους, εφ' όσον δεν είναι εστερημένες ευλόγου ερείσματος δεν υποχωρούν μονομερώς, παρά μόνο μέσω αμοιβαία συμφωνημένης εναρμόνισης. Μέσα στα πλαίσια δε αυτά έχουν εκπονηθεί από διάφορους διεθνείς οργανισμούς κατευθυντήριες οδηγίες και «πρότυπες» συμβάσεις Πριν από την σύναψη τέτοιας διμερούς συμφωνίας δεν υπάρχει ούτε εναρμόνιση, ούτε υποχρέωση εναρμόνισης και κάθε κυρίαρχο κράτος ασκεί την κυριαρχία του αδέσμευτα και χωρίς να εξετάζει αν οι εθνικοί του κανόνες είναι σύμφωνοι με κάποια διεθνή (πλην μη νομικώς δεσμευτικά) πρότυπα, ή αν απολήγουν σε διπλή φορολόγηση. Μετά τη σύναψη τέτοιας σύμβασης, η φορολογική εξουσία του κάθε ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη οριοθετείται σε σχέση με την εξουσία του άλλου συμβαλλομένου κράτους

αποκλειστικά με βάση όσα συμφωνήθηκαν μεταξύ τους και όχι με βάση το εθνικό δίκαιο. Ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή παρέλκει, ως αλυσιτελής, η εξέταση και ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του εθνικού δικαίου, το οποίο δεν είναι εφαρμοστέο. εφ' όσον η ...χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας, έχει ήδη ασκήσει την φορολογική της εξουσία και έχει χαρακτηρίσει ένα φυσικό πρόσωπο φορολογικό της κάτοικο, οι τυχόν φορολογικοί δεσμοί του προσώπου αυτού με την Ελλάδα εξετάζονται πλέον αποκλειστικά με βάση τα κριτήρια άρσεως της συγκρούσεως μεταξύ φορολογικών δικαιοδοσιών που καθορίζει η Σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών. Έτσι, αν τα κριτήρια με βάση τα οποία, κατά την Σύμβαση, εξευρίσκεται το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του εν λόγω προσώπου, προσηκόντως συνεκτιμώμενα, δεν σχηματίζουν μια συγκλίνουσα δέσμη, δεν τίθεται ζήτημα προτεραιότητας του ενός κριτηρίου έναντι του άλλου, αν αυτό θα είχε ως συνέπεια κάποια από τα κριτήρια να τεθούν εκποδών, αλλά αντιθέτως η Ελληνική φορολογική αρχή (και το δικαστήριο της ουσίας) οφείλουν να δεχθούν ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του εν λόγω προσώπου δεν μπορεί να διαγνωσθεί για λόγους ουσιαστικού δικαίου (και όχι απλώς για λόγους απόδειξης) και να προχωρήσουν στην εφαρμογή των επομένων κριτηρίων της Σύμβασης.

Επειδή, εν προκειμένω:

1. Σύμφωνα με το σύστημα μητρώου του TAXIS, η προσφεύγουσα σε όλα τα υπό κρίση έτη δήλωνε κάτοικος Ελλάδας. Σημειωτέον ότι στο υπό κρίση χρονικό διάστημα, η προσφεύγουσα προέβη δύο φορές σε μεταβολές στη διεύθυνση κατοικίας της, η οποία σε όλες τις περιπτώσεις ήταν στην Ελλάδα. Αναλυτικότερα, αρχικά στις 27.9.2001 είχε δηλώσει διεύθυνση κατοικίας επί της οδού «.....», στις 21.9.04 δήλωσε διεύθυνση κατοικίας στην οδό «.....», στο Ελληνικό, και στις 21.9.11 δήλωσε διεύθυνση κατοικίας στην ως άνω διεύθυνση στη Γλυφάδα. Επίσης, ο σύζυγός της «.....» (ΑΦΜ «.....») σε όλα τα υπό κρίση έτη δήλωνε κάτοικος Ελλάδας, και προέβη τέσσερις φορές σε μεταβολές στη διεύθυνση κατοικίας του, η οποία σε όλες τις περιπτώσεις ήταν στην Ελλάδα. Αναλυτικότερα, το έτος 1999 δήλωνε διεύθυνση κατοικίας επί της οδού «.....», , στις 23.6.04 μετέβαλε τη διεύθυνση κατοικίας και δήλωσε διεύθυνση επί της οδού «.....», στο Ελληνικό. Εν συνεχεία, στις 12.7.04 μετέβαλε ξανά τη διεύθυνση κατοικίας και δήλωσε διεύθυνση κατοικίας στην ως άνω διεύθυνση στη Γλυφάδα, για να τη μεταβάλει για ακόμη μία φορά στις 21.9.04 και να δηλώσει διεύθυνση επί της οδού «.....», , ενώ από τις 21.9.11 δηλώνει διεύθυνση κατοικίας στην ως άνω διεύθυνση στη Γλυφάδα. Πριν από το υπό κρίση χρονικό διάστημα ο σύζυγος της προσφεύγουσας δήλωνε κάτοικος Ελλάδας και την περίοδο 20.1.1994-26.10.1999 διατηρούσε ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα εμπορικού αντιπροσώπου και έδρα την κατοικία του.
2. Έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, για όλα τα υπό κρίση έτη (χρήσεις) 1999-2014.
3. Στις εν λόγω δηλώσεις, η προσφεύγουσα, από κοινού με τον σύζυγό της, έχει δηλώσει ιδιοκατοίκηση σε ακίνητο επί της οδού «.....», ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας 100%.
4. Στις εν λόγω δηλώσεις η προσφεύγουσα δήλωνε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων σε όλα τα έτη (εκτός του φορολογικού 2014).

5. Η προσφεύγουσα έχει στην ιδιοκτησία της το ως άνω ακίνητο επί της οδού «.....», καθώς και ακίνητο επί της οδού «.....».
6. Έχει δηλωθεί σε όλα τα έτη στις εν λόγω δηλώσεις ετήσια αντικειμενική δαπάνη για το με αρ. πινακίδας κυκλοφορίας «.....» αυτοκίνητο, ιδιοκτησίας του συζύγου της προσφεύγουσας 100%.
7. Η προσφεύγουσα έχει ελληνική και βελγική υπηκοότητα, όπως αυτό προκύπτει από τα προσκομισθέντα δελτία ελληνικής και βελγικής ταυτότητας, αντιστοίχως. Όπως προκύπτει από το σύστημα μητρώου του TAXIS η προσφεύγουσα έχει δηλώσει ελληνική υπηκοότητα και το με αριθμό «.....» δελτίο ελληνικής αστυνομικής ταυτότητας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε:

1. Εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας προσώπων και πρόσθετων φόρων της Ομοσπονδιακής Αρχής Οικονομικών του Βελγίου, ετών (χρήσεων) 2005 έως και 2014. Από τα εν λόγω εκκαθαριστικά σημειώματα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε σύνταξη κατά το έτος (χρήση) 2012 ύψους 481,76 €, το 2013 σύνταξη ύψους 629,35 € και το 2014 καθαρό εισόδημα ύψους 641,74 €. Στα εκκαθαριστικά σημειώματα των λοιπών ετών δεν αναγράφεται κάποιο εισόδημα της προσφεύγουσας, πέραν ενός ποσού 'εισοδήματος αντικατάστασης, συντάξεων, προσωρινών συντάξεων' από 'συντελεστή γάμου', το οποίο κάθε φορά μειώνει τα εισοδήματα του συζύγου.
2. Την από 18.11.16 βεβαίωση της Ομοσπονδιακής Υπηρεσίας Συντάξεων του Βελγίου, με την οποία βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε την περίοδο 1/2014-12/2014 συνολικό καθαρό ποσό ύψους 641,74 €, και την από 18.11.16 βεβαίωση της Ομοσπονδιακής Υπηρεσίας Συντάξεων του Βελγίου, με την οποία βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε την περίοδο 3/2012-12/2012 συνολικό καθαρό ποσό ύψους 481,76 €. Επιπλέον, προσκομίστηκε ακόμη μία βεβαίωση από την εν λόγω αρχή, για την περίοδο 1/2013-12/2013, αλλά μόνο το πρωτότυπο έγγραφο στην ολλανδική γλώσσα, χωρίς μετάφραση.
3. Την από 10.3.17 Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου, στην οποία η προσφεύγουσα έχει καταχωριστεί ως συνταξιούχος, με χρόνο κτήσης εισοδήματος την 1.6.05.
4. Το από 21.11.16 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, με το οποίο βεβαιώνεται από Ομοσπονδιακή Αρχή Οικονομικών του Βελγίου ότι η προσφεύγουσα έχει τη φορολογική της κατοικία στο Βέλγιο.
5. Την από 19.1.16 βεβαίωση του Δήμου «.....» που αναφέρει ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της ήταν εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου από το 2015, με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού «.....». Για την εν λόγω βεβαίωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την παρούσα προσφυγή ότι σε αυτήν αναγράφεται ότι ήταν εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου 'από το 2015' αντί του ορθού 'το 2015' λόγω εσφαλμένης μετάφρασης, πλην όμως δεν προσκομίστηκε το πρωτότυπο έγγραφο ούτε διόρθωση της μετάφρασης του από 19.1.16 εγγράφου. Επιπλέον προσκομίστηκε η από 9.2.17 βεβαίωση του ως άνω Δήμου του Βελγίου που αναφέρει ότι η προσφεύγουσα είναι εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου και έχει διεύθυνση κατοικίας την '«.....» από τις 28.6.1999'.

Επειδή, σύμφωνα με ανωτέρω, η κρίση του τόπου της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου αφορά την μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του (*animus* και *corpus*, κατά την έννοια των διατάξεων του ΑΚ και του ν. 2238/94), το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων, 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. Συνεπώς, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει την φορολογική του κατοικία, και ακόμα περισσότερο ότι έχει μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του, ο τρόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τρόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τρόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς, ο τρόπος ανάπτυξης των δραστηριοτήτων του.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, επί μακρόν πριν τα υπό κρίση έτη διατηρούσε (με την έννοια ότι δεν προσβάλλεται με την παρούσα προσφυγή η φορολογική κατοικία για το προγενέστερο διάστημα), με το σύζυγό της, την κατοικία της στην Ελλάδα, και επίσης κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα διατηρούσε κατοικία στην Ελλάδα στην οποία δήλωνε ιδιοκατοίκηση. Το γεγονός ότι κατοικούσε στην Ελλάδα όλα αυτά τα έτη μεριμνούσε να το δηλώνει με συνέπεια σε όλα τα υπό κρίση 16 συνεχόμενα έτη τόσο στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όσο και στις δημόσιες αρχές και φορείς, εν προκειμένω στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κάθε φορά που αυτή μεταβαλλόταν. Στην Ελλάδα διέμενε με τον σύζυγό της, ο οποίος και αυτός δήλωνε την κατοικία του στην Ελλάδα με συνέπεια σε όλα τα υπό κρίση 16 συνεχόμενα έτη στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και τις μεταβολές αυτής στις δημόσιες αρχές και φορείς, εν προκειμένω στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κάθε φορά που αυτή μεταβαλλόταν. Η προσφεύγουσα διατηρεί περιουσία στην Ελλάδα (τα ως άνω ακίνητα, αυτοκίνητο ο σύζυγός της) και λαμβάνει εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, ήτοι έχει οικονομικά συμφέροντα καταφανώς σημαντικότερα από αυτά που έχει στο Βέλγιο (όπως αυτό προκύπτει από τα ως άνω προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία). Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των πρόσφορων στοιχείων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση έτη, διατηρούσε την μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάστασή της στην Ελλάδα, την οποία είχε καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση της το κέντρο των εν γένει βιοτικών της σχέσεων και ζωτικών της συμφερόντων, είχε στενότερους δεσμούς με την Ελλάδα, ήτοι διατηρούσε την φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν εκκαθαριστικά σημειώματα ετών (χρήσεων) 1999 έως και 2004, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν ισχυρότεροι οικονομικοί δεσμοί της προσφεύγουσας με το Βέλγιο (περιουσία, εισοδήματα), το προσκομισθέν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας αφορά τη φορολογική κατοικία της προσφεύγουσας (στο Βέλγιο) μόνο για το έτος στο οποίο αυτό εκδόθηκε, και όσον αφορά την από 19.1.16 βεβαίωση του Δήμου «.....» (για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λόγω εσφαλμένης μετάφρασης

αναγράφεται σε αυτήν ότι ήταν εγγεγραμμένη στα δημοτολόγια του εν λόγω δήμου 'από το 2015' αντί του ορθού 'το 2015') δεν προσκομίστηκε το πρωτότυπο έγγραφο ούτε και η (επίσημη) διόρθωση της μετάφρασης του εν λόγω εγγράφου. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. ΔΕΔ «.....»/2.11.17 αίτημα για παροχή στοιχείων (που εστάλη ταχυδρομικά στην κα «.....» και στην κα «.....», ως ορισμένες αντίκλητοι αυτής, ούτε δε υπήρξε ανταπόκριση σε όχλησή μας μέσω τηλεφώνου και φαξ) σχετικών με τον τόπο της μόνιμης οικογενειακής της εστίας, του κέντρου των προσωπικών και οικονομικών της δεσμών, καθώς και με τη συνήθη διαμονή της, προκειμένου να αποδείξει ότι κατά τα υπό κρίση έτη είχε στενότερους δεσμούς και την μόνιμη οικογενειακή της εστία, ήτοι την φορολογική της κατοικία, στο Βέλγιο, όπως ισχυρίζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα (όπως και ο σύζυγος αυτής) δήλωνε την κατοικία της στην Ελλάδα με συνέπεια σε όλα τα υπό κρίση 16 συνεχόμενα έτη στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς επίσης μεριμνούσε και για τις μεταβολές της διεύθυνσης κατοικίας της στις δημόσιες αρχές και φορείς, εν προκειμένω στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κάθε φορά που αυτή μεταβαλλόταν. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι όλα αυτά τα χρόνια δεν είχε μεταβάλει την κατοικία της / δεν είχε υποβάλει αίτημα για την αλλαγή της κατοικίας της από την Ελλάδα στο Βέλγιο λόγω αμέλειας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλα τα υπό κρίση έτη ήταν φορολογικά κάτοικος Βελγίου, όμως δεν προσκόμισε κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει ότι δήλωνε στην φορολογική αρχή του Βελγίου τα παγκόσμια εισοδήματά της (μεταξύ των οποίων και τα εισοδήματά της από την Ελλάδα) όλα τα υπό κρίση έτη, ούτε σχετική βεβαίωση στην περίπτωση που δεν είχε τέτοια υποχρέωση.

Επειδή, η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου, την εφαρμογή της οποίας αιτήθηκε η προσφεύγουσα με το από 4.3.16 αίτημά της (σε συνδυασμό με το από 24.3.17 αίτημα), και εν γένει οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, οι οποίες είναι διεθνείς (διμερείς) συμβάσεις, εφαρμόζονται προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση. Όμως σε κάθε περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων των εν λόγω συμβάσεων εφαρμόζονται και ερμηνεύονται καλή τη πίστει (bona fide) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 31 της Σύμβασης της Βιέννης περί Δικαίου των Συνθηκών (ΦΕΚ Α141/74).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, με βάση το σύνολο των κριθέντων στοιχείων, η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα διατηρούσε την φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....».

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της

**Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.