



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-04-2018

Αριθμός απόφασης: 784

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 20/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:.....**, κατά της με αριθμό πρωτ...../09-11-2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της με αριθμό πρωτ...../03-08-2017 αίτησής της για μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στη Γερμανία και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό πρωτ. /09-11-2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της με αριθμό πρωτ...../03-08-2017 αίτησης της προσφεύγουσας για μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στη Γερμανία, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Το με αριθμό πρωτ. εισερχ..... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/05-04-2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../20-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:....., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και επί του με αριθμό πρωτ..... ΕΙ 2018/ΕΜΠ/05-04-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. πρωτ...../03-08-2017 αίτησή της προς τη ΔΟΥ, η προσφεύγουσα ζήτησε τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στη Γερμανία.

Με την με αριθμό πρωτ...../09-11-2017 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση με το αιτιολογικό ότι η προσφεύγουσα διαθέτει ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα και ότι ο σύζυγός της του με ΑΦΜ:..... είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος καθώς εμφανίζεται ως διαχειριστής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:..... από 17-02-2001 έως και σήμερα και συνεπώς διατηρεί οικονομικούς δεσμούς με την Ελλάδα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της καθώς και με το συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ισχυριζόμενη ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:....., στην οποία ο σύζυγός της εμφανίζεται ως διαχειριστής, έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης με την με αριθμό/2010 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 15-10-2008 ενώ ο σύζυγός της υπήρξε διαχειριστής ουσιαστικά μόνο "στα χαρτιά". Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η ίδια διαμένει από το έτος 2016 στη Γερμανία και εργάζεται στην επιχείρηση της και η οποία δεν της παρέχει ασφάλιση ούτε έχει υπογράψει κάποια σύμβαση.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει:

1) Την από 28-06-2017 αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσο έντυπο) για το έτος 2016, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης

2) Την από 17-07-2017 «Εκτεταμένη βεβαίωση εγγραφής σύμφωνα με την παράγραφο 18 του Ομοσπονδιακού νόμου περί εγγραφής», του γραφείου εξυπηρέτησης πολιτών της πόλης, νομίμως μεταφρασμένη, με την οποία βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα διαμένει επί της οδού στο και είναι δηλωμένη στον εν λόγω Δήμο για το έτος 2016.

3) Κατάσταση μικτών/καθαρών αποδοχών της προσφεύγουσας των μηνών Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου και Αυγούστου του έτους 2016, νομίμως μεταφρασμένες.

4) Έγγραφο με ημερομηνία 02-02-2017, νομίμως μεταφρασμένο, από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού για την προσφεύγουσα στην τράπεζα Στουτγκάρδη.

Επειδή, στο άρθρο 2 παράγραφος 4 της σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας (Α.Ν./1967 Φ.Ε.Κ./4-8-1967 τ.Α) ορίζεται ότι *“(α)Ο όρος «κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών» σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου.*

(β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου άτομόν τι τυγχάνει κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες:

(αα) Θα θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων).”

(ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις εν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν .

(γγ) Εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος .

(δδ) Εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι’ αμοιβαίας συμφωνίας.”

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 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, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 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. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. 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 την ΠΟΛ 1201/06-12-2017 “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.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

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).

.....

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1058/2015](#) καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας."

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/2017 επικαιροποιήθηκε η διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, όπως αυτή είχε καθοριστεί με προγενέστερες αποφάσεις της ΓΓΔΕ, λαμβάνοντας υπόψη τις αποφάσεις 1445/2016 και 1215/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, η ως άνω ΠΟΛ περιλαμβάνει και ομαδοποιεί τα δικαιολογητικά που πρέπει να προσκομίσει η προσφεύγουσα προκειμένου να μεταβάλλει τη φορολογική της κατοικία.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει μεν την από 28-06-2017 αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης, όμως δεν συνυποβάλλει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες παραμονής στη Γερμανία μέσα στο φορολογικό έτος 2016 όπως στοιχεία επίσημα (σύμβαση εργασίας) για την απασχόλησή της στην αλλοδαπή από τα

οποία να αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης, στοιχεία για την ύπαρξη μισθωμένης ή ιδιόκτητης κατοικίας, στοιχεία ασφάλισής της στην αλλοδαπή.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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