



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 23/04/2018

Αριθμός απόφασης: 2140

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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.12.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (**ΑΦΜ**), κατοίκου (όπως επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή) Σαν Κάρλος Καλιφόρνια, Η.Π.Α., ενώ βάσει Μητρώου του συστήματος *TaxisNet*:, Ηράκλειο Αττικής, κατά της υπ' αριθμ./23.10.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί αιτήματός της για μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω υπ' αριθμ./23.10.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ121835 ΕΙ 2018 ΕΜΠ/20.04.2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ119537 ΕΞ 2018/04.04.2018 εγγράφου της Υπηρεσίας μας.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ την υπ' αριθμ. πρωτ./21.07.2017 αίτηση για μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας και την μεταγραφή της στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./23.10.2017 απάντηση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., με την οποία απορρίφθηκε το αίτημά της καθώς η προσφεύγουσα, βάσει του ηλεκτρονικού αρχείου του TaxisNet, είχε κάνει έναρξη ατομικής επιχείρησης στις 31/12/2015 και διακοπή αυτής στις 06/03/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της εν λόγω αρνητικής απάντησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσφεύγουσα ήδη από το 2013 κατοικεί στο Σαν Κάρλος της Καλιφόρνια των ΗΠΑ με τον σύζυγό της,, ο οποίος είναι Αμερικανός υπήκοος, ενώ από τις 01.01.2014 εργάζεται ως μεταδιδακτορική ερευνήτρια πλήρους απασχόλησης στο τμήμα Γενετικής του Πανεπιστημίου Stanford.
- Στην Ελλάδα έχει τη συγκυριότητα μαζί με την αδερφή της ενός αγροτεμαχίου, το οποίο καλλιεργείται από τον πατέρα τους και γι' αυτό το λόγο δηλώνει εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα, στις 31.12.2015 υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών ως «αγρότης ειδικού καθεστώτος» και στις 06.03.2017 υπέβαλε τη δήλωση διακοπής. Ωστόσο, δεν άσκησε αυτοπροσώπως τη γεωργική δραστηριότητα, ενώ έχει εξουσιοδοτήσει τον πατέρα της να διαχειρίζεται το σύνολο της περιουσίας της.

Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01 – 31/12/2013):

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 οριζόταν:

«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.

2. Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν: α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 ή β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 43 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α 81/5.4.2013), προβλέπονταν τα εξής:

«[...]

7. Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει κάτοικος εξωτερικού και αποκτά πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος του, βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους στο οποίο δηλώνει κάτοικος από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους ή αντίγραφο της εκκαθάρισης της φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται από τη φορολογική αρχή ή από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή. [...]

8α. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου.

8β. Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημα τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αν δεν προσκομισθούν ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1142/31.05.2012** «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας» διευκρινίζονταν τα εξής:

«1. [...] 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 οικογένειάς του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. Ν.5772/ ΠΟΛ. 175/24.08.1982 διαταγή). [...]».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1260/19.12.2014** «Τρόπος απόδειξης φορολογικής κατοικίας» διευκρινίσθηκαν τα κάτωθι:

«Επειδή στις υπηρεσίες μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα αναφορικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας και σε συνέχεια των παραπάνω σχετικών εγκυκλίων, προκειμένου να αντιμετωπιστούν θέματα που προκύπτουν, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διευκρινίζουμε ότι:

[...]

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού

τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος/τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, **διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή** (π.χ. βεβαίωση από δημοτική/δημόσια/άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) **Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας** που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή **σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους**, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείπει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εκτός αν ελλείπει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συνλόγους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.

3. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 του παρόντος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το με αριθμό Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

4. Τέλος, εφόσον κατά τα ανωτέρω αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, θα έχουν εφαρμογή, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ).

Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή».

Για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν. 4172/2013 (νυν Κ.Φ.Ε.):

«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 παρ.1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, από την Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Η.Π.Α., η οποία κυρώθηκε με το ν. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/τ.Α') δεν προκύπτει η έννοια της φορολογικής κατοικίας, συνεπώς, έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας.

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1201/2017** (ΦΕΚ Β' 4441/15-12-2017) «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και του ν. 4174/2013» προβλέπονται τα εξής:

«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 και 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). [...]

5. [...]

6. [...]

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, δύναται 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 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, 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).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ την υπ' αριθμ. πρωτ./21.07.2017 αίτηση για μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας και την μεταγραφή της στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./23.10.2017 απάντηση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., με την οποία *απορρίφθηκε* το αίτημά της καθώς η προσφεύγουσα, βάσει του ηλεκτρονικού αρχείου του TaxisNet, είχε κάνει έναρξη ατομικής επιχείρησης στις 31/12/2015 και διακοπή αυτής στις 06/03/2017. Επιπροσθέτως, επί της αρνητικής απάντησης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ανέφερε ότι η μεταφορά της στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού δύναται να πραγματοποιηθεί από τις 07.03.2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 121835 ΕΙ 2018 ΕΜΠ/20.04.2018 υπόμνημα ενώπιον της Υπηρεσίας μας προσκομίζει τα εξής δικαιολογητικά:

- Αντίγραφα των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2013, 2014, 2015 και 2016 εκδοθέντα από τη Φορολογική Αρχή των Η.Π.Α. (IRS).
- Την από 30.03.2017 βεβαίωση του Πανεπιστημίου Stanford επί της οποίας αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα είναι, *-βάσει της προσκομισθείσας μετάφρασης- «μεταδιδακτορική ερευνήτρια πλήρους απασχόλησης στο εργαστήριο [...] στο Πανεπιστήμιο του Στάνφορντ [...] ξεκίνησε στις 1/4/2014 και ο διορισμός της λήγει στις 31/3/2018»* (-βάσει πρωτοτύπου *«is a full time **postdoctoral scholar** in [...] lab at Stanford University [...] started 4/1/2014 and her current appointment ends on 3/31/2018»*).
- Την από 17.04.2018 βεβαίωση του ίδιου πανεπιστημίου με το ίδιο ως άνω περιεχόμενο όπου επιπροσθέτως αναφέρει το εξής: *«Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου η φυσική παρουσία της στο Στάνφορντ ήταν απαραίτητη»*.
- Αντίγραφο του από 30.12.2016 Πιστοποιητικού Γάμου από το οποίο προκύπτει ότι ο Αναπληρωτής Επίτροπος Γάμων της Νομαρχίας του Σαν Ματέο της Καλιφόρνια, ενέταξε σε γάμο την προσφεύγουσα και τον κ./στις 30.12.2016.
- Εκτύπωση της φόρμας I94 από την επίσημη ιστοσελίδα του Υπουργείου Εσωτερικής Ασφάλειας των Η.Π.Α. σχετικά με τις εισόδους και εξόδους από τις Η.Π.Α., όπου εμφανίζονται τα κάτωθι:

	Ημερομηνία	Κατηγορία	Τοποθεσία
1	2016-11-06	Άφιξη	Σαν Φρανσίσκο
2	2016-10-18	Αναχώρηση	Νέα Υόρκη
3	2015-08-31	Άφιξη	Σαν Φρανσίσκο
4	2015-08-14	Αναχώρηση	Σαν Φρανσίσκο
5	2014-12-28	Άφιξη	Σαν Φρανσίσκο
6	2014-12-11	Αναχώρηση	Σαν Φρανσίσκο
7	2013-07-23	Άφιξη	Νέα Υόρκη
8	2013-07-13	Αναχώρηση	Νέα Υόρκη

- Αντίγραφα των εκκαθαριστικών μισθοδοσίας της προσφεύγουσας από το Πανεπιστήμιο Stanford για τα εξής δεκαπενθήμερα: 01 – 15/04/2014, 01 – 15/02/2015, 01 – 15/02/2016, 01 – 15/04/2016, 16 – 30/06/2016, 01 – 15/05/2017 και 01 – 15/07/2017.
- Αντίγραφα των επιταγών πληρωμής ενοικίου της προσφεύγουσας για την κατοικία στη δ/ση, San Carlos, CA 94070 για τους μήνες Μάιο 2015, Δεκέμβριο 2015, Μάρτιο 2016, Δεκέμβριο 2016, Ιανουάριο 2017, Αύγουστο 2017 και για τους μήνες Σεπτέμβριο

2017, Δεκέμβριο 2017, Ιανουάριο 2018 και Φεβρουάριο 2018 όπου εμφανίζεται μαζί με το όνομα της προσφεύγουσας και το όνομα του συζύγου της.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και κατόπιν εξέτασης των προσκομισθέντων στοιχείων, προκύπτουν τα εξής:

- Για το έτος 2013 δεν τίθεται θέμα μεταφοράς της φορολογικής της κατοικίας στις Η.Π.Α. λόγω ελλείψεως επαρκών στοιχείων.
- Για τα έτη 2014, 2015 και 2016 δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά βάσει των ανωτέρω εγκυκλίων και συγκεκριμένα, πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας εκδοθέντα από τη Φορολογική Αρχή των Η.Π.Α., καθώς προβλέπεται η έκδοσή τους, συνεπώς τα εκκαθαριστικά των δηλώσεων της δεν πληρούν τις ως άνω προϋποθέσεις. Επιπροσθέτως, για τα έτη αυτά, δεν προκύπτει ότι είχε καταστήσει στις Η.Π.Α. την μόνιμη εστία της και το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων, καθώς στις Η.Π.Α. διέμενε ως «*postdoctoral scholar*» («μεταδιδακτορική ερευνήτρια/υπότροφος/φοιτήτρια») ενώ ο γάμος της με τον κ. έλαβε χώρα στο τέλος του 2016 (30.12.2016).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα εξής:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο **εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν** ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται **σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού**».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πρωτ./23.10.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την ίδια ημέρα, ήτοι στις 23.10.2017, όπως επικαλείται και η ίδια στην πρώτη σελίδα της υπό κρίση ενδικοφανούς της προσφυγής, την οποία υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την 22.12.2017, ήτοι μετά το πέρας της τριακονθήμερης προθεσμίας του άρθρ.63 του Κ.Φ.Δ. καθόσον κατά την ημερομηνία αυτή ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας, συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται εκπρόθεσμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22.12.2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ) ως **εκπρόθεσμης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.