



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/3/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 736

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκουκατά της με αριθ.ρητής απόρριψης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών της με αριθ. πρωτοκ.τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.πράξη απόρριψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επί της με αριθ. πρωτοκ.τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, (δεδομένου ότι, όπως αναφέρεται στο έγγραφο απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προκύπτει και από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, η προσβαλλόμενη πράξη παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Πατρών

στις) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. πρωτ.αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών απορρίφθηκε η με αριθμό4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντος, με την οποία ζητούσε να φορολογηθεί ως κάτοικος αλλοδαπής (Κίνας) για το εν λόγω έτος συμπληρώνοντας τον κωδικό 319 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, που αντιστοιχεί σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε, ηλεκτρονικά από κοινού με τη σύζυγό του την με αριθμό καταχώρησηςαρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας στον κωδ. 389 του Πίνακα 4 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) το ποσό των 1.530.962,62 Ευρώ και στον κωδ. 651 αυτής (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17) το ποσό των 664.882,41 Ευρώ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 165.856,40 ευρώ. Τα εισοδήματα αυτά απέκτησε στην Κίνα από εργασία δυνάμει σύμβασης παροχής υπηρεσιών ως επικεφαλής προπονητής της κινεζικής ομάδας καλαθοσφαίρισης.

Όπως αναφέρεται στο έγγραφο απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πατρών, ο προσφεύγων είχε αρχικώς υποβάλει στις αίτημα για αλλαγή φορολογικής κατοικίας για το έτος 2018 στην αρμόδια τότε Γ' Δ.Ο.Υ Πατρών, το οποίο απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Εν συνεχεία στις υπέβαλε όμοιο αίτημα για αλλαγή φορολογικής κατοικίας για το έτος 2019. Το τελευταίο αυτό έγινε δεκτό από την ίδια ως άνω υπηρεσία κι εγκρίθηκε για το έτος 2019 κι εφεξής η αλλαγή φορολογικής κατοικίας, όχι όμως αναδρομικά και για το έτος 2018. Προσφάτως και συγκεκριμένα στις υπέβαλε την 4η τροποποιητική δήλωση για τα εισοδήματα έτους 2018, με την οποία ζητούσε να φορολογηθεί ως κάτοικος αλλοδαπής (Κίνας) για το εν λόγω έτος συμπληρώνοντας τον κωδικό 319 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, που αντιστοιχεί σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα. Η αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Πατρών απεφάνθη ρητώς αρνητικά με την με αρ. πρωτ.προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη, η οποία δεν έκανε δεκτή την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση και κατά συνεκδοχή και το αίτημα αλλαγής φορολογικής κατοικίας, επικαλούμενη την υπ'αρ. 1627/2020 απόφαση του ΣΤΕ περί μη δυνατότητας να μεταβληθεί αναδρομικά η φορολογική κατοικία.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) να γίνει δεκτή η με αριθμό4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018 β) να εκκαθαρισθεί εκ νέου, ως φορολογικό κάτοικος αλλοδαπής και γ) να του επιστραφεί εντόκως το ποσό φόρων που έχει καταβάλλει και οι οποίοι του επιβλήθηκαν για το εισόδημα που απέκτησε στην Κίνα, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η νομολογία του ΣΤΕ δεν συνιστά κανόνα δικαίου και συνεπώς δεν είναι δεσμευτική για την Διοίκηση διότι δεν αφορά την εν θέματι περίπτωση, διότι έκρινε επί διαφόρου νομικού ζητήματος και συγκεκριμένα επί αιτήσεως μεταβολής της φορολογικής κατοικίας και όχι επί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης .
- Η οικεία ΠΟΛ1201/2017 ουδόλως απαγορεύει την αναδρομική εξέταση σχετικών αιτημάτων εντός του χρόνου παραγραφής.
- Προσκομίζει και επικαλείται μεταξύ άλλων: α) πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας Κίνας β) σύμβαση προπονητή μεταξύ του ιδίου και του ομίλου καλαθοσφαίρισης έτους 2018, γ) πιστοποιητικό του ομίλου καλαθοσφαίρισης για την πληρωμή του

ενοικίου του στην Κίνα, δ) πιστοποιητικά από ΔΕΚΟ Κίνας, ε') πιστοποιητικό κατοχής Κινέζικης κάρτας, ζ) πιστοποιητικό πληρωμής φόρου Κίνας έτους 2018,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 362 του ν. 4700/2020 ορίζεται ότι :

Εκδίκαση υποθέσεων μεταβολής φορολογικής κατοικίας

1. Στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

2. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

3. Η διάταξη της παρ. 1, εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις. Ως εκκρεμείς, νοούνται οι υποθέσεις των οποίων η πρώτη συζήτηση δεν έχει λάβει χώρα, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος. Οι υποθέσεις αυτές διαβιβάζονται στα κατά τόπο αρμόδια τριμελή διοικητικά πρωτοδικεία με πράξη του αρμοδίου οργάνου διεύθυνσης του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμούν.

4. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 2 έως και 4 του ν. 702/1977 (Α' 268). Οι αποφάσεις των τριμελών διοικητικών πρωτοδικείων που εκδίδονται επί των διαφορών της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε έφεση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

4

1. Με την ως άνω απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

3.Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να ενημερώνουν ότι η πράξη τους προσβάλλεται μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά τηςρητής απόρριψης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών της με αριθ. πρωτοκ.τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.)

Επειδή, 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, με το άρθρο 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.»

Επειδή η έννοια της φορολογικής κατοικίας ορίζεται και από την εκάστοτε ισχύουσα Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και εν προκειμένω από την Σύμβαση μεταξύ Ελλάδος και Κίνας, η οποία κυρώθηκε με το ν. 3331 (Φ.Ε.Κ. Α' 83/6.4.2005') και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, στα άρθρα 4 και 15 της εν λόγω σύμβασης ορίζονται τα παρακάτω:

«Άρθρο 4: Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς αυτής της Συμφωνίας, ο όρος "κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" υποδηλώνει οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας, τόπου διαμονής, τόπου διοίκησης των δραστηριοτήτων του ή τόπου των κεντρικών του γραφείων, ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης, περιλαμβάνει δε επίσης το Κράτος αυτό ή οποιαδήποτε τοπική αρχή αυτού. Αυτός ο όρος όμως δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό όσον αφορά σε εισόδημα από πηγές εντός αυτού του Κράτους.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

- α) θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία αν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων),
- β) αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να προσδιορισθεί, ή αν δεν έχει νόμιμη οικογενειακή εστία σε οποιοδήποτε από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του,
- γ) αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη, ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος,
- δ) αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών, ή κανενός από τα δύο, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

Άρθρο 15

ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18, 19, 20 και 21, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν δύναται να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος,

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτά κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν:

- α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες σε μια περίοδο δώδεκα μηνών η οποία αρχίζει ή τελειώνει στο κάθε εξεταζόμενο ημερολογιακό έτος, και
- β) η αμοιβή καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και
- γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που έχει ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.

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 ΜΟ) 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).

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.1058/2015 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. 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 των 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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω όπως αναφέρεται στην προσβαλλόμενη με αριθ. πρωτοκ. απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, στις ενώ έγινε δεκτό από την ως άνω Δ.Ο.Υ. το από νέο αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος για το έτος 2019 και εντεύθεν, απορρίφθηκε όμως αυτό που αφορά στο φορολογικό έτος 2018, με το σκεπτικό ότι, σύμφωνα με την υπ'αρ. 1627/2020 απόφαση του ΣτΕ, *«δεν μπορεί να γίνει δεκτό αίτημα περί αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας ήτοι αίτημα για έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής αυτού έτους ακόμη και αν από τα προσκομισθέντα στοιχεία αποδεικνύεται η κατά τον χρόνο αυτό συνδρομή των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών.».*

Επειδή, η υπ'αρ. 1627/2020 απόφαση του ΣτΕ αναφέρεται σε αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας, το οποίο έχει ακυρωτικό χαρακτήρα και προσβάλλεται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου και όχι σε αίτημα το οποίο συνοδεύεται με τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οι οποίες εξετάζονται από την φορολογική διοίκηση εντός του προβλεπόμενου χρόνου πενταετούς παραγραφής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε εντός του προβλεπόμενου χρόνου πενταετούς παραγραφής την με αριθμό 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του, καθόσον ζητούσε να φορολογηθεί ως κάτοικος αλλοδαπής (Κίνας) για το εν λόγω έτος συμπληρώνοντας τον κωδικό 319 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, που αντιστοιχεί σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα, η οποία απορρίφθηκε με την προσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών. Συνεπώς σύμφωνα με τα οριζόμενα ΠΟΛ. 1234/2018, επειδή με την υποβολή της 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ο προσφεύγων κατ'ουσίαν προσβάλλει τις προηγούμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018, η ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται στην ουσία της .

Επειδή η φορολογική αρχή υπήγαγε σε φορολόγηση στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημά του προσφεύγοντος κατά το έτος 2018, και απέρριψε την ως άνω τροποποιητική δήλωσή όχι γιατί δεν προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την αλλαγή φορολογικής κατοικίας στην Κίνα αλλά εν προκειμένω από την φορολογική αρχή απορρίφθηκε εσφαλμένα για το λόγο ότι δεν δύναται να γίνει δεκτό αίτημα αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας, παρά το γεγονός ότι από τον φορολογούμενο προσκομίζονται αποδεικτικά έγγραφα ενώπιον της που δύναται να θεμελιώνουν την αλλαγή φορολογικής κατοικίας.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για το έτος 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, οπότε το κέντρο των ζωτικών του αναγκών και συμφερόντων του ήταν το Κίνας και επομένως δεν έπρεπε να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα και ειδικότερα αναφέρει ότι είχε στενό επαγγελματικό και βιοτικό σύνδεσμο με την Κίνα καθότι απαιτούνταν η αυτοπρόσωπη παρουσία του στην Κίνα ως επικεφαλής προπονητής της ομάδας καλαθοσφαίρισης γεγονός το οποίο άλλωστε έγινε δεκτό από την φορολογική αρχή το επόμενο φορολογικό έτος 2019 που τελούσε σε ακριβώς όμοια συνθήκη και περιστάσεις βιοτικές και επαγγελματικές. Ο προσφεύγων στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης, ενημέρωσε την Υπηρεσία μας ότι το αρχικό αίτημα αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας για το έτος 2018 δεν είχε γίνει αποδεκτό από την φορολογική αρχή διότι δεν είχε προσκομισθεί από την πλευρά του πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι με την υποβολή της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης προσκόμισε όλα τα αποδεικτικά έγγραφα που τον καθιστούν φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και δεδομένου ότι το αίτημά του να χαρακτηριστεί ως κάτοικος αλλοδαπής συνάπτεται με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε την τροποποιητική του δήλωση για τον λόγο που αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι ότι αφορά σε αίτημα αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας και δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε τα ακόλουθα δικαιολογητικά έγγραφα:

α) **πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας Κίνας**, νομίμως επικυρωμένο και μεταφρασμένο στα Ελληνικά, στο οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Κίνας το φορολογικό έτος 2018,

β) **σύμβαση παροχής υπηρεσιών προπονητή μεταξύ του ιδίου και του ομίλου καλαθοσφαίρισης** έτους **2018**, νομίμως επικυρωμένη με επίσημη μετάφραση στην ελληνική, από την οποία προκύπτει ότι ο εν λόγω όμιλος προσλαμβάνει τον προσφεύγοντα ως επικεφαλής προπονητή για την πρώτη ομάδα ανδρών του κινεζικού ομίλου καλαθοσφαίρισης απόκαι ορίσθηκαν οι μηνιαίες καθαρές αποδοχές του στο ποσό των 36.000,00 ευρώ μετά την αφαίρεση όλων των κινεζικών φόρων, καθώς και ότι ο κινεζικός όμιλος αναλαμβάνει όλα τα έξοδα διαμονής πληρωμής ενοικίου και λογαριασμών ΔΕΚΟ, μετακινήσεων και ασφάλισης ατυχήματος κατά την διάρκεια της συμβατικής περιόδου, παρέχει επίσης στον προσφεύγοντα ένα αεροπορικό εισιτήριο μετ'επιστροφής επιχειρηματικής θέσης και 4 αεροπορικά εισιτήρια μετ'επιστροφής οικονομικής θέσης μεταξύ Κίνας Ελλάδας, και επίσης παρέχει επίδομα τροφής 3.0000 RMB το μήνα,

γ)**πιστοποιητικό του ομίλου καλαθοσφαίρισης** νομίμως επικυρωμένο με επίσημη μετάφραση στην ελληνική, ότι διόρισε τον προσφεύγοντα επικεφαλής προπονητή για την πρώτη ομάδα ανδρών του κινεζικού ομίλου καλαθοσφαίρισης, **ότι έχει μισθώσει διαμέρισμα στο** ως κατοικία του και ότι ο όμιλος είναι υπεύθυνος για την πληρωμή του ενοικίου του και όλων των λογαριασμών νερού, ηλεκτρικού ρεύματος και λοιπών τελών στην Κίνα,

δ) πιστοποιητικά από ΔΕΚΟ Κίνας,

ε')**αποδεικτικό κατοχής Κινεζικής τραπεζικής κάρτας** της τράπεζας τουυ νομίμως επικυρωμένο με επίσημη μετάφραση στην ελληνική,

στ')πιστοποιητικό πληρωμής φόρου της αρμοδίας φορολογικής αρχής της περιφέρειας του, για τον προσφεύγοντα με αριθμό φορολογικού μητρώου νομίμως επικυρωμένο με επίσημη μετάφραση στην ελληνική, από το οποίο προκύπτει το ποσό του φόρου, που παρακρατήθηκε από το μισθό του στην Κίνα κατά το φορολογικό έτος 2018, ζ)ειδικά τιμολόγια νομίμως επικυρωμένα με επίσημη μετάφραση στην ελληνική, στα οποία αναφέρεται η πληρωμή ηλεκτρικού ρεύματος-τελών ενέργειας από τον κινεζικό όμιλο καλαοσφαίρισης για λογαριασμό του προσφεύγοντος για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, από την αντιπαραβολή των προαναφερθέντων προσκομισθέντων εγγράφων προκύπτει ότι, δυνάμει του προσκομισθέντος Ιδιωτικού Συμφωνητικού παροχής υπηρεσιών, μεταξύ του προσφεύγοντος και του ομίλου καλαθοσφαίρισης ο προσφεύγων εργάστηκε σε μόνιμη βάση στην αλλοδαπή ως επικεφαλής προπονητής για την πρώτη ομάδα ανδρών του κινεζικού ομίλου καλαθοσφαίρισης απόκαι ορίσθηκαν οι μηνιαίες καθαρές αποδοχές του στο ποσό των 36.000,00 ευρώ μετά την αφαίρεση όλων των κινεζικών φόρων, Επιπροσθέτως, βεβαιώνεται από τον όμιλο καλαθοσφαίρισης ότι ο προσφεύγων διέμενε σε μισθωμένη κατοικία-διαμέρισμα της εταιρείας στη διεύθυνση , Πέραν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις οικείες βεβαιώσεις της Κρατικής Φορολογικής Διοίκησης της Κίνας που προσκομίστηκαν, για τη φορολογική περίοδο 1/1 έως 31/12/2018 έχουν καταβληθεί από τον προσφεύγοντα οι αναλογούντες φόροι στο εισόδημά του από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων για να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία. Εν προκειμένω από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου, τα οποία προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Σύμβαση μεταξύ Ελλάδος και Κίνας, η οποία κυρώθηκε με το ν. 3331 (Φ.Ε.Κ. Α' 83/6.4.2005') προκύπτει ότι κατά το έτος 2018 ο τόπος διαμονής, άσκησης των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) είναι η Κίνα. Σημειώνεται επίσης ως αναφέρθηκε και ανωτέρω και όπως προκύπτει και από το σύστημα Μητρώου TAXIS, η φορολογική αρχή έχει αποδεχθεί την αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος από το έτος 2019 και συγκεκριμένα στα στοιχεία του Μητρώου TAXIS ο προσφεύγων εμφανίζεται από το 2019 ως φορολογικός κάτοικος Κίνας και συγκεκριμένα δηλώνεται ως φορολογικός εκπρόσωπος αυτού από 01/01/2019 η σύζυγός του.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων, αφενός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το έτος 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Κίνας, βασίμως προβάλλεται αφετέρου, δεδομένου ότι και η φορολογική αρχή δεν απέδειξε, με επαρκή και τεκμηριωμένο τρόπο, βασιζόμενη σε γεγονότα και περιστάσεις ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αλλαγής φορολογικής κατοικίας και ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ως άλλωστε απαιτείται και προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ως προς την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, η υπο κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτην ακύρωση της με αριθ. πρωτ.αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επί της με αριθμό4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης

φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντος και την εκ νέου εκκαθάριση αυτής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάσει του ως άνω σκεπτικού.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδ/νσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

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

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.