



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Καλλιθέα, 14-06-2023

Αριθμός απόφασης: 621

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
  - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/1.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά: α) της υπ' αριθ. .... πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορ. έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. .... πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορ. έτους 2017, καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 23.275,46€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.210,91€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 26.486,37€.

Η υπ' αριθ. .... πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2017, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, κατόπιν διαπίστωσης της μη δήλωσης εισοδήματος, αλλοδαπής προέλευσης. Ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα στοιχεία του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ., ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθώς δεν είχε μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό (με αντίστοιχη μεταφορά και υπαγωγή του στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού) για το εν λόγω χρονικό διάστημα.

Σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων για το φορ. έτος 2017, απέκτησε στην αλλοδαπή, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, από την εταιρεία ..... που εδρεύει στο Λονδίνο, το συνολικό ποσό των 65.110,06€, για το οποίο είχε διενεργηθεί παρακράτηση φόρου ποσού 14.406,34€.

Σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., η προσωρινή απομάκρυνση του προσφεύγοντος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας του και η προσωρινή εγκατάσταση του στο Ηνωμένο Βασίλειο, λόγω της επαγγελματικής του απασχόλησης, δεν στοιχειοθετούσε τη βούλησή του να καταστήσει το Ηνωμένο Βασίλειο το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Και καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου ν' αποδείξει τους ισχυρισμούς του, κρίθηκε από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ., ότι δεν πληρούντο οι προϋποθέσεις βάσει των διατάξεων νόμου, ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου για το έτος αυτό.

Σύμφωνα με την προσβαλλόμενη πράξη, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα για το εν λόγω έτος εκτιμήθηκε σε 65.110,06€ (κωδ. 389 της δήλωσης Φ.Ε.: Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης). Επίσης στην πράξη αναγράφεται το ποσό των 14.406,34€, στον κωδικό 651 (Φόρος που καταβλήθηκε

στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19), χωρίς να συνυπολογισθεί κατά την έκδοση της πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυπέβαλε σε επίσημη μετάφραση, με APOSTILLE:

α) την από ..... επιστολή βεβαίωσης κατοικίας κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου (Σχετ. 1), από την οποία προκύπτει ότι για το διάστημα από ..... ήταν κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου για φορολογικούς σκοπούς,

β) την από ..... βεβαίωση εργασίας της εταιρείας ..... (Σχετ. 2), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εργάζεται ως Μηχανικός Λογισμικού στο τμήμα ..... της εταιρείας τους, από .....

γ) την από ..... βεβαίωση κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων (.....) (Σχετ. 3), με την οποία βεβαιώνεται η διαμονή του στο Λονδίνο, στη διεύθυνση ....., και ότι θεωρείται φορολογούμενος, κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου.

δ) την από ..... «Τελευταία ειδοποίηση δημοτικών τελών» της Υπηρεσίας Κατοίκων της Μεγάλης Βρετανίας, σύμφωνα με την οποία, στις ..... εκδόθηκε ειδοποίηση σε σχέση με ληξιπρόθεσμες οφειλές του, για την περίοδο ....., ότι έχει χάσει το δικαίωμα πληρωμής σε δόσεις και ότι οφείλει το συνολικό ποσό των 1.020,41 λιρών.

ε) τις οικείες φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε στην αλλοδαπή (Σχετ. 5), στις οποίες και εμφανίζεται το συνολικό δηλωθέν και φορολογηθέν εισόδημά του στη χώρα αυτή (έντυπα .....

Εν συνεχεία ο προσφεύγων απέστειλε ηλεκτρονικώς «Συμπληρωματικό υπόμνημα» με το οποίο συνυπέβαλε την με αρ. πρωτ. .... απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής (σχετ. Α), με την οποία «εγκρίθηκε η υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθ. 5Γ του ν. 4172/2013, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 4 του Κ.Φ.Ε., από το φορολογικό έτος υπαγωγής του. Με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, κατά την έννοια των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα..... Η απόφαση ισχύει για τα εισοδήματα φορ. έτους 2022 και μετά.».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Από το 2016 έως και το 2021 διέμενε και εργαζόταν μόνιμα στο Ηνωμένο Βασίλειο, χωρίς να τον συνδέει οποιαδήποτε σχέση με την ημεδαπή.
- Παραβίαση της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας. Το εν λόγω εισόδημα έχει νομίμως έχει φορολογηθεί από την αρμόδια εκεί αρχή, καθώς φορολογικά θεωρείτο κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου.
- Με την προσβαλλόμενη πράξη του επιβλήθηκε και φόρος ποσού 2.424,64€, από προσαύξηση φόρου αποδείξεων, γεγονός το οποίο ενισχύει και την έλλειψη του δεσμού του με την ημεδαπή, αφού δεν συναλλασσόταν με τα εγχώρια τραπεζικά ιδρύματα.
- Παρανόμως δεν λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση της πράξης το ποσό των 14.406,34€, του παρακρατούμενου από την αλλοδαπή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 9 του ν. 4172/2013
- Η διπλή φορολόγηση σε συνδυασμό με την έλλειψη συνυπολογισμού του παρακρατούμενου στην αλλοδαπή φόρου, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας, όπως αυτή θεμελιώνεται στο άρθ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος, ώστε η προσβαλλόμενη πράξη να καθίσταται αντισυνταγματική και άρα ακυρωτέα.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθ. 33 του Κ.Φ.Δ.**, περί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ορίζεται ότι:

*«Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωση του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεση της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.»*

**Επειδή**, με την αριθ. **A.1178/2021** (ΦΕΚ 3717/Β' /12-08-2021), με θέμα: Έκδοση πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδικής εισφοράς

αλληλεγγύης, τέλους επιτηδεύματος και φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα», ορίζεται ότι:

**Άρθρο 1.** Προϋποθέσεις έκδοσης πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος  
Για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι, φυσικά πρόσωπα, παρά την υποχρέωσή τους να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013 (εφεξής ΚΦΕ), δεν την υπέβαλαν, εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση προκύπτει:  
α) φορολογητέα ύλη για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης και  
β) ποσό φόρου προς βεβαίωση για τον φορολογούμενο που υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ.

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

**Άρθρο 2.** Στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος κατά την έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

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

α) .....β) .....γ) ηλεκτρονική βάση δεδομένων, που είναι διαθέσιμη στην Α.Α.Δ.Ε. και δύνανται να αφορούν την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς επίσης και από στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας ή

δ) εν γένει κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 (εφεξής ΚΦΔ), η οποία εξυπηρετεί την ανάγκη διασταύρωσης των δηλούμενων εισοδημάτων, των παρακρατούμενων φόρων ή των δαπανών.

**Άρθρο 3.** Τύπος και περιεχόμενο πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος  
..... Στην εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου αναφέρεται ότι η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης του φορολογούμενου μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου. Επίσης, αναγράφονται τα στοιχεία εκείνα που έλαβε υπόψη της μέχρι την ως άνω ημερομηνία για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης του εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου. ....

**Άρθρο 6.** Υποβολή Δήλωσης

Μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το οικείο φορολογικό έτος δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνυποβάλλοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 18 και 36 του ΚΦΔ. ....

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου παύει να ισχύει αυτοδικαίως, εκδίδεται άμεσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υποβληθείσα δήλωση και τα σχετικά δικαιολογητικά, και βεβαιώνονται οι προσδιοριζόμενες με αυτή οφειλές. Στην περίπτωση που με βάση τη δήλωση και τα δικαιολογητικά προκύψει μικρότερο ποσό οφειλής, το επιπλέον βεβαιωθέν ποσό διαγράφεται, το δε τυχόν επιπλέον καταβληθέν ποσό επιστρέφεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ. ....

**Άρθρο 7. Ακύρωση/τροποποίηση – αμφισβήτηση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

Σε περίπτωση πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, αριθμητικού ή υπολογιστικού λάθους, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ. ....».

Επειδή με το άρθρο 3 §§1,2 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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, με το άρθρο 4 §§1,2 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 με το άρθρ. 9 του ν. 4172/2013 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής», ορίζεται ότι:**

**«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.**

**2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 5Γ του ν. 4172/2013 «Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα», ορίζεται ότι:**

(Το άρθρο 5Γ τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 01/01/2021, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 81 του ίδιου νόμου.)

**«1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:**

**α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,**

**β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,**

**γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και**

**δ)** δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

**2.** Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67.

**3.** Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μέχρι και την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το έτος ανάληψης υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Η αίτηση δύναται να υποβάλλεται και εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας έτους και κρίνεται για υπαγωγή στο έτος αυτό. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το επόμενο έτος από την ανάληψη υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού.

Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

Εάν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά προσκομισθούν μέχρι την 31η Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους, η απόφαση απόρριψης της αίτησης λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών ανακαλείται, η αίτηση επανεξετάζεται και εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των δικαιολογητικών. Ειδικά για το έτος 2022 τα δικαιολογητικά του προηγούμενου εδαφίου επιτρέπεται να προσκομισθούν μέχρι και την 29η Απριλίου 2022.

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

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

**5.** Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα. ....



6. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.

7. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/6-12-2017 Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«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 του. ....»

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) .....

**4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α 188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).**

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, .....

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. ....

**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.....».**

Επειδή, με το Ν.Δ..2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/Τ.Α') Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 1. (1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι:**

**(α) εν Ελλάδι:**

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου».

*(β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας:*

*Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου».*

*(2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιονδήποτε άλλων φόρων χαρακτηρός ουσιαστικής παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.*

**Άρθρο 2.** .....*(2) Εις ας περιπτώσεις η παρούσα Σύμβασις προβλέπει ότι εισόδημα εκ πηγής ευρισκομένης εις εν των εδαφών θ' απαλλάσσεται από φόρους εν τω εδάφει αυτώ εάν (μετά ή άνευ άλλων όρων) το εισόδημα τούτο υπόκειται εις φόρον εις το έτερον έδαφος και δυνάμει του εν τω ετέρω τούτω εδάφει ισχύοντος νόμου το εν λόγω εισόδημα υπόκειται εις φόρον αναλόγως του εκ τούτου ποσού το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν τω ετέρω τούτω εδάφει και ουχί αναλόγως του ολικού ποσού τούτου, τότε η δυνάμει της παρούσης Συμβάσεως παρασχεθησομένη απαλλαγή εν τω πρώτω εδάφει, θα έχη μόνον εφαρμογήν επί του μέρους του εισοδήματος το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εις το έτερον τούτο έδαφος.....*

**Άρθρο 9.** *(1) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:*  
*(α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,*  
*(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του,*  
*και (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου.....».*

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση **1445/2016** του ΣΤΕ 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 (ΣΤΕ 1948/1956, 3870/2002, /2005, 1113/2008, 259/2011) όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειας του, 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.

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση **2105/2018** του ΣΤΕ στην περίπτωση μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά το φορ. έτος 2017.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε την από ..... βεβαίωση κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων (.....) (Σχετ. 3), με την οποία βεβαιώνεται η διαμονή του στο Λονδίνο, στη διεύθυνση ..... και ότι θεωρείται φορολογούμενος, κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε επιπλέον την από ..... επιστολή βεβαίωσης κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου (Σχετ. 1), από την οποία προκύπτει ότι για το διάστημα από ..... ήταν κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου για φορολογικούς σκοπούς και β) την από ..... βεβαίωση εργασίας της εταιρείας ..... (Σχετ. 2), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εργαζόταν ως Μηχανικός Λογισμικού στο τμήμα ....., της εταιρείας τους, από ..... Όλα τα ως άνω φέρουν την επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης (apostille), είναι επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1201/2017 και αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία της μόνιμης κατοικίας του στην αλλοδαπή.

Επειδή, ο προσφεύγων με το συμπληρωματικό του υπόμνημα συνυπέβαλε στην Υπηρεσία μας, την με αρ. πρωτ. .... απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής (σχετ. Α), με την οποία «εγκρίθηκε η υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθ. 5Γ του ν. 4172/2013, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 4 του Κ.Φ.Ε., από το φορολογικό έτος υπαγωγής του. Με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, κατά την έννοια των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.....**Η απόφαση ισχύει για τα εισοδήματα φορ. έτους 2022 και μετά.**».

Επειδή, για να εκδοθεί από την φορολογική αρχή η απόφαση αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 5Γ του ν. 4172/2013, ο προσφεύγων δεν θα έπρεπε να ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα.

Επειδή, η απόφαση αυτή έχει ισχύ για εισοδήματα φορολογικού έτους 2022, τα προηγούμενα φορολογικά έτη για τα οποία ο προσφεύγων θεωρήθηκε φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής από την Φορολογική Διοίκηση, ήταν από το 2017 έως και το 2021. Κατ' ουσία, η φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος για το φορ. έτος 2017, έχει ήδη κριθεί από την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς έκανε δεκτό το σχετικό του αίτημα.

**Επειδή**, από όλα τα προσκομισθέντα ως άνω δικαιολογητικά, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε στο Ηνωμένο Βασίλειο το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι την μόνιμη κατοικία του και την επαγγελματική του δραστηριότητα για το επίμαχο φορολογικό έτος 2017.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις προκειμένου να φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα (2017) αποκλειστικά στο Ηνωμένο Βασίλειο, ως φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής  
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.