

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

1. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΜΗΜΑ Α΄

2. Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΤΜΗΜΑ Γ΄

Ταχ. δ/ση: Καραγ. Σερβίας 10

Ταχ. κώδ.: 10184 - Αθήνα

Πληροφορίες: Ι. Φοβάκης

Α. Διακοστεργίου

Τηλέφωνο: 210 33 75 314-7

Τηλεομ.: 210 33 75 001

Ηλ. ταχ/μείο: d12.a@yo.syzefxis.gov.gr

ΘΕΜΑ: Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013.

ΣΧΕΤ.: Η ΠΟΛ.1142/31.05.2012 εγκύκλιος διαταγή.

Σε συνέχεια του ως άνω σχετικού και με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που τέθηκαν υπόψη της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Α) Θεσμικό πλαίσιο.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994**, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 01.01.2014, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά 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. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 76 του ν.2238/1994** οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του έχει υποχρέωση να υποβάλει, μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ Β΄ 193) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του. **(παρ. 1)**

Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή. **(παρ. 3)**

Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87 (ν.2523/1997). **(παρ. 4)**

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος που εμπίπτει στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α, θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2. **(παρ. 5)**

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας και υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, εφόσον: α) μεταβάλλει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του με μεταφορά της σε κράτος στο οποίο το εισόδημά του υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α, και ββ) διαθέτει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, όπως αυτά ορίζονται στην περίπτωση β΄, θεωρείται ότι υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημά του για χρονικό διάστημα πέντε ετών, που αρχίζει από την υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του εκτός εάν αποδείξει

ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο κράτος αυτό. (**παρ. 6**)

3. Επίσης, με τις διατάξεις των **παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 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. 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.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της **παρ. 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ιδίου νόμου περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν έχουν πλέον εφαρμογή από την 01.01.2014. (σχετ. ΠΟΛ.1174/14.07.2014).

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

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

- i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, **ή** ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης

φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

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

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

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

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

2. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των **αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων**, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας ή διαμονής και περιγράφονται στην παρ. **1** του Κεφαλαίου **B**΄ της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το υπ. αριθ. 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.

Από την ως άνω διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

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

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

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

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα

μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της **παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994**, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

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

Δ) Διαδικασία μεταβολής.

Ο φορολογούμενος που επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή της κατοικίας ή της διαμονής του, υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ.: αίτηση (έντυπο Μ0) για τη γνωστοποίηση αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις και συνυποβάλλουν τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται ανωτέρω.

Ο ως άνω υπάλληλος, προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά στο τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί, εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα, ενημερώνεται εγγράφως ότι, το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού, το τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προωθεί στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία.

Η σχετική βεβαίωση μεταβολής, θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του φορολογικού εκπροσώπου.

Ε) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής οικονομικού έτους 2014.

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

ΣΤ) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013.

Σχετικά με το εν λόγω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, για τα φυσικά πρόσωπα που πρόκειται να εγκατασταθούν μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή μετά την 01 Ιανουαρίου 2014, η Υπηρεσία μας θα προβεί στην έκδοση συγκεκριμένων οδηγιών.

Ζ) Προγενέστερες οδηγίες

Τονίζεται, τέλος, ότι υπό το πρίσμα των αλλαγών που έλαβαν χώρα στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, τα διαλαμβανόμενα στο υπ. αριθ. Γ.Γ.Δ.Ε. 0006976 ΕΞ 2013/05.09.2013 έγγραφο, παύουν πλέον να ισχύουν.

Η ΓΕΝ. ΓΡΑΜ. ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

Δ.Ο.Υ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Δ/νσεις και Αυτοτελή Γραφεία
2. Περιφερειακές Διευθύνσεις ΣΔΟΕ

3. Υπουργείο Εξωτερικών, Ε3 Δ/ση Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων, Ακαδημίας 3 - 10671 ΑΘΗΝΑ (με την παράκληση να ενημερωθούν οι Πρεσβείες, τα Προξενικά Γραφεία, τα Γενικά Προξενεία και οι Προξενικές Αρχές της Ελλάδος στην αλλοδαπή)

4. Δικηγορικοί Σύλλογοι

5. Αποδέκτες Πινάκων Β' (εκτός των αριθ. 1, 2, 3 και 5 αυτού), Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11 αυτού)

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού

2. Γραφείο κ. Υφυπουργού

3. Γραφείο κας Γεν. Γραμ. Δημοσίων Εσόδων

4. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών

5. Δ/ση 12^η - Τμήμα Α' (20) - Τμήμα Β' - Τμήμα Γ'