



ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Αθήνα, 30 Ιουλίου 2015

ΠΟΛ.1169

Ταχ. δ/ση: Καραγ. Σερβίας 10
Ταχ. κώδ.: 10184 - Αθήνα
Πληροφορίες: Α.Διακοστεργίου
Τηλέφωνο: 210 33 75 314-7
Τηλεομ.: 210 33 75 001
Ηλ. ταχ/μείο: d12.a@yo.syzefxis.gov.gr

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 76 του ν.2238/1994.

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

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α΄ της παρ. 6 του άρθρου 76 του ν.2238/1994, οι οποίες προστέθηκαν με την παρ.6 του άρθρου 12 του ν.3943/2011 και εφαρμόζονταν για υποθέσεις μεταφοράς εκτός Ελλάδας της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής φορολογικών κατοίκων Ελλάδας (που έλαβαν χώρα από 31-03-2011 έως 31-12-2013, σχετ. ΠΟΛ.1177/2014), «αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας και υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, εφόσον: αα) μεταβάλλει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του με μεταφορά της σε κράτος στο οποίο το εισόδημα 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».

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της **περ. β΄ της παρ. 6 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου** οριζόταν ότι, «το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, εφόσον κατά τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του: αα) συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 25% σε εταιρεία που υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 5% σε νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101, ή ββ) το εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα υπερβαίνει το 30% των συνολικών του εισοδημάτων ή υπερβαίνει το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων ευρώ, ή γγ) η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα, από τα οποία προκύπτει εισόδημα, υπερβαίνει το 30% της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων ή υπερβαίνει σε ύψος το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ».

3. Ακολούθως, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 2 του ιδίου ως άνω νόμου** οριζόταν ότι, «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».

4. Κατόπιν των ανωτέρω, όταν ένα φυσικό πρόσωπο μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος όπου το εισόδημά του υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς θα πρέπει να διερευνάται, εάν ο φορολογούμενος ήταν υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του και εάν διαθέτει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα. Με τον όρο «σημαντικά οικονομικά συμφέροντα» νοούνται εναλλακτικά εκείνα που ορίζονται στην παρ. 2 της παρούσης. Ειδικότερα, για την **υποπ. ββ΄ της περ. β΄ της παρ. 6 του άρθρου 76 του ν.2238/1994** με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα όταν το εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα, πραγματικό ή αντικειμενικό, όπως το τελευταίο προσδιορίζεται με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του άρθρου 16 του ν.2238/1994, υπερβαίνει το 30% των συνολικών του εισοδημάτων ή υπερβαίνει το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων ευρώ. Επιπρόσθετα, για την **υποπ. γγ΄ της περ. β΄ της παρ. 6 του εν λόγω**

άρθρου και νόμου με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα εάν κατέχει στην Ελλάδα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ακίνητα, επιβατικά αυτοκίνητα ΙΧ, σκάφη αναψυχής ΙΧ, μετοχές, χρεώγραφα, τραπεζικές καταθέσεις κ.λπ.) από τα οποία προκύπτει εισόδημα, πραγματικό ή αντικειμενικό του άρθρου 16 του ν.2238/1994, και η αξία τους υπερβαίνει το 30% της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων ή υπερβαίνει σε ύψος το ποσό των 150.000 ευρώ.

5. Επισημαίνεται ότι, η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 76 του ν.2238/1994 δεν αποκλείει την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 της παρούσης. Επομένως, θα πρέπει, επιπλέον, να διερευνάται εάν το φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας (άρθρα 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα) ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα (διαμονή άνω των 183 ημερών).

6. Τέλος, προς διευκόλυνση των υπηρεσιών σας, παραθέτουμε ορισμένα ενδεικτικά παραδείγματα σχετικά με την εφαρμογή του προαναφερθέντος άρθρου:

α) *Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, άγαμος, ανέλαβε μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. για δήλωση μεταβολής την 01 Φεβρουαρίου 2013. Ο φορολογούμενος είναι υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του από το 1998 και διαθέτει στην Ελλάδα τα εξής περιουσιακά στοιχεία: i) Ακίνητο το οποίο εκμισθώνει προς 6.000 ευρώ το έτος και έχει αντικειμενική αξία 120.000 ευρώ και ii) Επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. 1.200 κ.ε. αξίας 4.000 ευρώ. Η αξία των περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα από τα οποία προκύπτει εισόδημα ανέρχεται στο ύψος των 124.000 ευρώ, ενώ ο φορολογούμενος δεν διαθέτει περιουσιακά στοιχεία στην αλλοδαπή. Ο φορολογούμενος πληροί τα κριτήρια της υποπ. γγ' της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 76 γιατί η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα από τα οποία προκύπτει εισόδημα υπερβαίνει το 30% της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων και παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για πέντε έτη, εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο άλλο κράτος (π.χ. με την προσκόμιση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας κ.λπ.).*

β) *Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, άγαμος, ανέλαβε μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. για δήλωση μεταβολής στις 15 Ιανουαρίου 2013. Ο φορολογούμενος είναι υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του από το 2003 και διαθέτει στην Ελλάδα τα εξής περιουσιακά στοιχεία: i) Ακίνητο το οποίο εκμισθώνει προς 6.000*

ευρώ το έτος και έχει αντικειμενική αξία 120.000 ευρώ, ii) Επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. 1.200 κ.ε. αξίας 4.000 ευρώ και iii) Καταθέσεις 40.000 ευρώ από τις οποίες προκύπτουν τόκοι 1.200 ευρώ το έτος. Ο φορολογούμενος πληροί τα κριτήρια της υποπ. γγ' της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 76 γιατί η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα από τα οποία προκύπτει εισόδημα ανέρχεται στο ύψος των 164.000 ευρώ, δηλαδή υψηλότερο από το ποσό των 150.000 ευρώ, και παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για πέντε έτη, εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο άλλο κράτος (π.χ. με την προσκόμιση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας κ.λπ.).

γ) Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, έγγαμος με 1 τέκνο, ανέλαβε μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. για δήλωση μεταβολής την 01 Μαρτίου 2013. Η οικογένεια του φορολογούμενου παρέμεινε στην Ελλάδα. Ο φορολογούμενος δεν πληροί τα κριτήρια της παρ. 6 του άρθρου 76 και επιπλέον προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία ότι έχει τη διαμονή του στο άλλο κράτος, προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταφορά της κατοικίας του στην αλλοδαπή. Παρόλα αυτά, ο φορολογούμενος παραμένει κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 της παρούσης, γιατί η οικογένειά του παρέμεινε στην Ελλάδα.

Η Γεν. Γραμ. Δημοσίων Εσόδων

ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Δ.Ο.Υ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Δ/νσεις και Αυτοτελή Γραφεία
2. Περιφερειακές Διευθύνσεις Σ.Δ.Ο.Ε.
3. Αποδέκτες Πινάκων Β' (εκτός των αριθ. 1, 2 και 5 αυτού), Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11 αυτού)

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αν.Υπουργού
3. Γραφείο κας Γεν. Γραμ. Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ.Γεν. Διευθυντή
5. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
6. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών-Αυτοτελές Τμήμα ΣΤ'(5)
7. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α' (20) – Τμήμα Β' - Τμήμα Γ'