



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 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 05/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4583

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Την από **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /16-05-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί των υπ' αριθμ. /07-03-2018 και /09-05-2018 αιτήσεων του προσφεύγοντος για αλλαγή φορολογικής κατοικίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /16-05-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί των υπ' αριθμ. /07-03-2018 και /09-05-2018 αιτήσεων του προσφεύγοντος για αλλαγή φορολογικής κατοικίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1.

Επί της από **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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 τη με αριθμ. πρωτ./16-05-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί των υπ' αριθμ./07-03-2018 και/09-05-2018 αιτήσεων του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στο, διότι προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από το οποίο προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος του από 01/11/2017, ήτοι λιγότερο από 183 ημέρες. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων θεωρείται κάτοικος της Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ 25/07/2018 υπόμνημά του, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έχει προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/06-12-2017 και συγκεκριμένα βεβαίωση της Βασιλικής Υπηρεσίας Προσόδων και Τελωνείων από την οποία προκύπτει ότι από 01/11/2017 είναι φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και βεβαίωση μίσθωσης από την οποία προκύπτει η μίσθωση, η καταβολή του μισθώματος και διαμονή του, από 15/02/2017 στο Λονδίνο.
2. Η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα απέρριψε το αίτημά του καθώς δεν έλαβε υπόψη της δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει η μόνιμη κατοικία του στο Λονδίνο για 320 ημέρες δηλαδή από 15/02/2017, η φυσική του παρουσία πλέον των 270 ημερών για το έτος 2017 διότι εργαζόταν συνεχώς από 01/04/2017 έως σήμερα, η άσκηση των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων και οι διοικητικοί του δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και φορείς.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων προσκομίζει:

- Την από 21/02/2018 επιβεβαιωτική επιστολή κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Προσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου από την οποία προκύπτει ότι από 01/11/2017 έως 21/02/2018 ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου.
- Βεβαίωση μίσθωσης αρχόμενης στις 15/02/2017 και λήγουσας στις 02/04/2018.
- Σε επίσημη μετάφραση και στην Αγγλική γλώσσα, πιστοποιητικό λόγω πέρατος του φορολογικού έτους (05 Απριλίου 2018) της Βασιλικής Υπηρεσίας Προσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο αποτελεί και την εκκαθάριση της φορολογικής του υποχρέωσης για τα εισοδήματα που απέκτησε από την εργασία του

στο Ηνωμένο Βασίλειο από 01/04/2017 έως 31/03/2018 (φορολογικό έτος Ηνωμένου Βασιλείου). Από το ως άνω πιστοποιητικό προκύπτουν μεταξύ άλλων: ο εθνικός αριθμός κοινωνικής ασφάλισης, ο αριθμός μητρώου της εργασίας του, το ετήσιο εισόδημά του, οι παρακρατηθείσες εισφορές και ο παρακρατηθείς φόρος.

- Τα εκκαθαριστικά σημειώματα των μηνιαίων αποδοχών του από Απρίλιο 2017 έως Δεκέμβριο 2017.

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου (Νομοθετικό Διάταγμα 2732/1953, ΦΕΚ Α' 329/1953):

«Άρθρον 2: 1. .. (η) Εν τη παρούσει Συβάσει, εκτός εάν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου:1) Οι όροι «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος» υποδηλούν οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και όχι πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και όχι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. ..».

Επειδή, στις παραγράφους **1 και 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013** ορίζεται:

«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, στις παραγράφους **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, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1201/2017** με θέμα: «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 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.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

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).

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, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ. [1063343/701/0006Δ/1.7.2009](#) έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

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. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις [ΠΟΛ.1107/5.4.1999](#), [ΠΟΛ.1092/23.6.2005](#), [ΠΟΛ.1210/15.9.2015](#) αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1- Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει εκπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως

φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της [ΠΟΛ.1177/14.7.2014](#) εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

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, δύνανται 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. **1445/2016 ΣτΕ** απόφαση (7μ) του Β' τμήματος του ΣτΕ (σκέψη 8 της απόφασης): «... Κατά την έννοια, λοιπόν, [...], των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), **το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του** (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάξευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες

οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). **Εξάλλου, 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, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 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 προαναφερόμενης 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.** Στην περίπτωση , εντούτοις, μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος 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 εκδοθείσας κανονιστικής αποφάσεως μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι, κατά την εκτίμηση του , κρίσιμα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (βλέπε Πολ 1201/6.12.2017) . Και στην περίπτωση , όμως αυτή , της υποβολής αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας , η διοίκηση , απορρίπτοντας το εν λόγω αίτημα, **έχει υποχρέωση παράθεσης ειδικής αιτιολογίας** για τη θεμελίωση της σχετικής κρίσεώς της, η οποία πρέπει να διατυπώνεται κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των πρόσφορων στοιχείων που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του ».

Επειδή, ο ν. 4172/2013 (Α' 167), με τον οποίο εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, περιέχει ρυθμίσεις για τη φορολογική κατοικία στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 3 και 4 αυτού, οι οποίες, όπως αναφέρεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν . . . από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) . . . όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο».

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις αυτές, οι οποίες εναρμονίζονται προς τα ισχύοντα στη διεθνή πρακτική, καθιερώνεται, κατ' ουσίαν, τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα που διαμένουν στη χώρα για διάστημα που, συνυπολογιζομένων και ολιγοήμερων διαστημάτων απουσίας στο εξωτερικό, είναι μεγαλύτερο του ημίσεος ενός πλήρους ημερολογιακού έτους. Για τη συναγωγή του τεκμηρίου αυτού απαιτείται, ωστόσο, η εκ μέρους της φορολογικής

αρχής απόδειξη της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το καθορισθέν υπό του νόμου ελάχιστο χρονικό διάστημα. Η μη απόδειξη της πραγματικής βάσης του τεκμηρίου δεν αποκλείει, πάντως, την εφαρμογή των κριτηρίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 για την εξεύρεση της φορολογικής κατοικίας του μη διαμένοντος για μεγάλα χρονικά διαστήματα στην Ελλάδα προσώπου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με τις με αριθ./07-03-2018 και/09-05-2018 αιτήσεις του προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ ζήτησε την μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Επειδή, με τη με αριθμ. πρωτ./16-05-2018 αρνητική απάντησή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ απέρριψε της ως άνω αιτήσεις του προσφεύγοντος στηριζόμενος **αποκλειστικά** στην από 21/02/2018 επιβεβαιωτική επιστολή κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Προσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, από την οποία προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου από 01/11/2017, ήτοι λιγότερο από 183 ημέρες. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων θεωρείται κάτοικος της Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν.4172/2013.

Συγκεκριμένα, στην από 21/02/2018 επιβεβαιωτική επιστολή κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Προσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, που προσκόμισε ο προσφεύγων αναφέρεται: «Βεβαιώνει ότι εξ όσων γνωρίζει η Βασιλική Υπηρεσία Προσόδων και Τελωνείων, ο προσφεύγων διαμένων εις, **από 01/11/2017** έως 21/02/2018 ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υποθέσεως, ο προσφεύγων, με αίτησή του, συνοδευόμενη από έγγραφη δήλωση περί ορισμού φορολογικού εκπροσώπου (αρ. πρωτ. εισερχ./7-3-2018 και/9-5-2018, βλ. και έντυπα Μ0, Μ1 και Μ7), η οποία υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, ζήτησε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, προκειμένου, από το έτος 2017 και εφεξής, να θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου. Με την αίτηση αυτή, συνυποβλήθηκαν τα εξής επισήμως μεταφρασμένα έγγραφα: α) η από 21/02/2018 προαναφερόμενη επιβεβαιωτική επιστολή κατοικίας της Βασιλικής Υπηρεσίας Προσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου και β) μισθωτήριο συμβόλαιο κατοικίας από 15/2/2017.

Στη συνέχεια με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ 25/07/2018 συμπληρωματικό υπόμνημά του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην υπηρεσία μας, πέραν των ανωτέρω δικαιολογητικών: α) Σε επίσημη μετάφραση και στην Αγγλική γλώσσα Πιστοποιητικό λόγω πέρατος του Φορολογικού έτους (5-4-2018) της Βασιλικής υπηρεσίας προσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο αποτελεί και την εκκαθάριση φορολογικής υποχρέωσης για τα εισοδήματα που απέκτησε το φορολογικό έτος 2017-2018 η οποία περιλαμβάνει τα εισοδήματα από 1/4/2017 έως 31/3/2018 από το οποίο προκύπτουν

- Τα πλήρη στοιχεία και συγκεκριμένα ο Αριθμός κοινωνικής ασφάλισης και ο αριθμός μητρώου εργασίας
- Το ετήσιο εισόδημα και ο συνολικός παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος

- Οι παρακρατηθείσες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης
- Ο τελικός φορολογικός κωδικός
- Η επωνυμία και η Δ/ση του εργοδότη
- Η αναφορά ότι: « Η παρούσα επιστολή απεικονίζει τη συνολική πληρωμή για το σκοπό φορολόγησης εισοδήματος για την απασχόλησή του αυτό το έτος»

Β) Τα εκκαθαριστικά σημειώματα των μηνιαίων αποδοχών του των μηνών Απρίλιος 2017 έως Δεκέμβριο 2017 από τα οποία προκύπτει ότι για το διάστημα αυτό εργάστηκε συνεχόμενα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Από τα εκκαθαριστικά αυτά σημειώματα προκύπτει επίσης ο βασικός μισθός και οι παρακρατήσεις φόρου εισοδήματος, Εθνικής ασφάλισης, εισφορές σύνταξης και το καθαρό πληρωτέο ποσό.

Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, ο προσφεύγων προβάλλει ότι η απόρριψη του αιτήματός του περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας είναι μη νομίμως αιτιολογημένη και ότι, σε αντίθεση με όσα έκρινε η φορολογική διοίκηση, κατά το έτος 2017, ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Κατά τους ειδικότερους ισχυρισμούς του, ολόκληρο το έτος 2017 ζει και εργάζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο του οποίου είναι κάτοικος κατά την έννοια της οικείας συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας και με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει με το ως άνω υπόμνημά του, αποδεικνύεται η μόνιμη εγκατάσταση αυτού, δεδομένου ότι δεν είναι έγγαμος, στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Επειδή, με τα από 28-9-2018 και 23-10-2018 αιτήματα της υπηρεσίας μας, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, προς την Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, ζητήθηκε αμοιβαία διοικητική συνδρομή από το Ηνωμένο Βασίλειο προκειμένου να διευκρινιστεί το θέμα του χρόνου διαμονής στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά μέχρι την έκδοση της απόφασης δεν είχε ληφθεί απάντηση.

Επειδή, το γεγονός ότι στην από 21/02/2018 επιβεβαιωτική επιστολή κατοικίας, η Βασιλική Υπηρεσία Προσόδων και Τελωνείων βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου από 01/11/2017, ουδόλως σημαίνει ότι, κατά το προηγούμενο του έτους αυτού χρονικό διάστημα, ο προσφεύγων δεν βρισκόταν στη χώρα αυτή. Άλλωστε, η παραδοχή αυτή έρχεται, σε αντίθεση με τα στοιχεία που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, προσκόμισε ο προσφεύγων ενώπιον των ελληνικών φορολογικών αρχών τόσο με την αρχική προσφυγή όσο και συμπληρωματικώς με το από 25-7-2018 υπόμνημά του ενώπιον της υπηρεσίας μας και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την πραγματική διαμονή του στην Ελλάδα άνω των 183 ημερών.

Επειδή, από το σύνολο, των στοιχείων που ο προσφεύγων προσκόμισε συνάγεται ότι η φυσική του παρουσία στο Ηνωμένο Βασίλειο ξεπερνά τις 183 ημέρες, το έτος 2017, για το λόγο αυτό σύμφωνα με τη διάταξη της παρ 2 του άρθρου 4 Ν 4172/2013 ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου για το φορολογικό έτος 2017.

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου, γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** **την ακύρωση** της υπ' αριθ./16-05-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και την αποδοχή των υπ' αριθ./07-03-2018 και/09-05-2018 αιτήσεων του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του
Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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.