



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/02/2018

Αριθ. Απόφασης: 530

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..10/2017 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:....., κατά της από 05/10/2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί των υπ' αριθμ.-03-2017 και-08-2017 αιτήσεων του προσφεύγοντος με αίτημα την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 05/10/2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με 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 τις με αριθμό πρωτ./-03-2017 και/-08-2017 αιτήσεις του, ο προσφεύγων ζήτησε τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στο Ηνωμένο Βασίλειο για το φορολογικό έτος 2016. Με την από 05/10/2017 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος περί αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας, διότι είναι έγγαμος και η σύζυγος του διέμενε κατά το 2016 στην Ελλάδα, ως εκ τούτου προκύπτει ότι διατηρούσε κατά τη διάρκεια του έτους 2016 ισχυρούς οικογενειακούς δεσμούς με την Ελλάδα και επομένως καθίσταται το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ και την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Από την 25/01/2016 μέχρι και σήμερα κατοικεί στην πόλη του όπου εργάζεται στην εταιρία (.....). Από το καλοκαίρι του 2017 η σύζυγος και το ανήλικο τέκνο του διαμένουν μαζί του.

- Επικαλείται την υπ' αριθμ.1445/2016 απόφαση του ΣτΕ η οποία ακύρωσε παρόμοια απορριπτική απόφαση ΔΟΥ αναφορικά με τη φορολογική κατοικία κατοίκου του εξωτερικού του οποίου η σύζυγος και το τέκνο διέμεναν μόνιμα στην Ελλάδα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων κατέθεσε τα εξής δικαιολογητικά: **α)** Έγγραφο της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εξόδων και Τελωνείων που πιστοποιεί ότι σύμφωνα με τα τηρηθέντα αρχεία διατελεί για φορολογικούς σκοπούς κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου από 25/01/2016 έως 17/07/2017 (οπότε και ζητήθηκε το έγγραφο), **β)** Σύμβαση απασχόλησης με την εταιρία (.....) από την οποία προκύπτει ότι έχει έμμισθη σχέση αορίστου χρόνου, **γ)** Έγγραφο του τμήματος Ανθρώπινων Πόρων της εργοδότης εταιρίας από το οποίο προκύπτει ότι κατά το έτος 2016 απουσίαζε από την εργασία του για 26 ημέρες, **δ)** Έγγραφο της κρατικής υπηρεσίας κοινωνικής ασφάλισης από το οποίο προκύπτει ο Εθνικός Αριθμός Κοινωνικής Ασφάλισης στο Ηνωμένο Βασίλειο, μέσω του οποίου υπολογίζονται και καταβάλλονται οι φόροι και οι ασφαλιστικές του εισφορές, **στ)** Μισθωτήριο συμβόλαιο της κατοικίας του στο Βορείου Ιρλανδίας, **ζ)** Ασφαλιστήριο αυτοκινήτου κυριότητας του, το οποίο αγόρασε την 16/08/2016, **η)** Έγγραφο της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εξόδων και Τελωνείων που πιστοποιεί τα φορολογητέα εισοδήματά του, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος και τις καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές του από το Φεβρουάριο 2016 μέχρι και το Μάρτιο 2017, **θ)** Αντίγραφο της συμβάσεως για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού σε τράπεζα του Ηνωμένου Βασιλείου, **ι)** Αντίγραφα συμβολαίου και λογαριασμών τηλεφώνου, καλωδιακής τηλεόρασης και ίντερνετ, **ια)** Πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης και **ιβ)** Βεβαίωση του Δημοτικού Σχολείου όπου φοιτά από 31/08/2017 το ανήλικο τέκνο του.

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 την παρ. 4 του άρθρου 67 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους. Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα. Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος, β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1201/2017** 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....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).....

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.

Επειδή, με την υπ' αριθ. [ΣτΕ 1445/2016](#) απόφαση του ΣτΕ: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διαμονή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...]». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, 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 259/2011, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΑΠ 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 διάζευξη 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, 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 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. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, ΑΠ 229/1964, ΝοΒ 12,803, ΑΠ 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16.5.2000, [C-87/99](#), Zurstrassen, σκ. 19, 25.1.2007, [C-329/05](#), Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' [άρθρο 67 παρ. 4](#) του ν. [4172/2013](#), με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος. Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης- περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος.[...].».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τις με αρ.πρωτ./-03-2017 και/-08-2017 αιτήσεις για αλλαγή φορολογικής κατοικίας με μεταφορά αυτής στο Ηνωμένο Βασίλειο, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά και συγκεκριμένα: **α)** Την από 25.07.2017 Επιστολή Επιβεβαίωσης Κατοικίας («Letter of confirmation of residence») της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων & Τελωνείων («HM Revenue & Customs - HMRC») με

τη σχετική επισημείωση APOSTILLE με αριθμό, επί της οποίας αναγράφονται: «Το παρόν δεν αποτελεί πιστοποιητικό κατοικίας με σκοπό τη διεκδίκηση παροχών βάσει οποιασδήποτε Συμφωνίας Διπλής Φορολογίας με το Ηνωμένο Βασίλειο. Επιβεβαιώνω ότι, βάσει όσων γνωρίζει και πιστεύει η Βασιλική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων ο κ. με διεύθυνση,, ήταν κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου για φορολογικούς σκοπούς από τις 25 Ιανουαρίου 2016 έως τις 17 Ιουλίου 2017». **β)** Σύμβαση απασχόλησης αορίστου χρόνου με την εταιρία (.....), **γ)** Έγγραφο του τμήματος Ανθρώπινων πόρων της εργοδότης εταιρίας από το οποίο προκύπτει ότι κατά το έτος 2016 απουσίαζε από την εργασία του για 26 ημέρες, **δ)** Έγγραφο της κρατικής υπηρεσίας κοινωνικής ασφάλισης από το οποίο προκύπτει ο Εθνικός Αριθμός Κοινωνικής Ασφάλισης στο Ηνωμένο Βασίλειο, μέσω του οποίου υπολογίζονται και καταβάλλονται οι φόροι και οι ασφαλιστικές του εισφορές, **στ)** Μισθωτήριο συμβόλαιο της κατοικίας του στο, **ζ)** Ασφαλιστήριο αυτοκινήτου κυριότητας του, το οποίο αγόρασε την 16/08/2016, **η)** Έγγραφο της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων που πιστοποιεί τα φορολογητέα εισοδήματά του, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος και τις καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές του από το Φεβρουάριο 2016 μέχρι και το Μάρτιο 2017, **θ)** Αντίγραφο της συμβάσεως για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού σε τράπεζα του Ηνωμένου Βασιλείου, **ι)** Αντίγραφα συμβολαίου και λογαριασμών τηλεφώνου, καλωδιακής τηλεόρασης και ίντερνετ, **ια)** Πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης και **ιβ)** Βεβαίωση του Δημοτικού Σχολείου όπου φοιτά από 31/08/2017 το ανήλικο τέκνο του.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψιν ότι για το φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων εργαζόταν με μόνιμη, πλήρους απασχόλησης σύμβαση στην ως άνω εταιρία, προσκόμισε δικαιολογητικά βάσει των οποίων προκύπτει το εισόδημα που έλαβε και ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδας και έχει οργανώσει τη ζωή του στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή.

Επειδή, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ 1201/2017 σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν. 4174/2013.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ, μόνο το γεγονός της διαμονής της συζύγου και του ανήλικου τέκνου του προσφεύγοντος στην Ελλάδα δεν είναι αρκετό για να διαγνωσθεί η ύπαρξη κατοικίας στη χώρα μας, ιδιαίτερα δε όταν όλα τα υπόλοιπα στοιχεία (εργασία, διαμονή, εγγραφή τέκνου το επόμενο έτος σε σχολείο φοίτησης του Ηνωμένου Βασιλείου) καταδεικνύουν ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων βρίσκεται στο εξωτερικό,

αποδεικνύει δε με τα προσκομιζόμενα ως άνω δικαιολογητικά την πρόθεση του για μεταφορά της κατοικίας του στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από ..-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:....., κατά της από 05/10/2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.