



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 22-12-2017

Αριθμός απόφασης: 6494

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ. Β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με Α.Φ.Μ.», κατοίκου και με φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την του, κατά της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, επί της με αρ. πρωτ. /2017 αίτησής του για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ««..... του, με Α.Φ.Μ.», 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 με αρ. πρωτ./2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, απορρίφθηκε η ταυτάριθμη αίτηση του προσφεύγοντος για την αλλαγή φορολογικής κατοικίας του, για το έτος 2016, στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και τη μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου απέρριψε την ως άνω αίτηση επειδή «η σύζυγος του προσφεύγοντα είναι μόνιμος υπάλληλος του Ελληνικού Δημοσίου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 που ορίζουν ότι: **παρ. 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, έκρινε ότι ο προσφεύγων μπορεί να προσκόμισε έγγραφα ότι διέμεινε και εργάσθηκε στο, όμως η σύζυγος του, λόγω της ιδιότητας της είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, άρα και ο ίδιος (οικογένεια).**».

Σύμφωνα με την απάντηση της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, για τον ανωτέρω λόγο δεν μπορούσε να μεταβάλει τη φορολογική του κατοικία και συνεπώς θα έπρεπε να υποβάλλει δήλωση εισοδήματος δηλώνοντας το **παγκόσμιο εισόδημά** του για το φορολογικό έτος 2016, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ.1, 4 παρ.1 εδ. α' και 9 Ν.4172/2013.

Οι προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επί της με αρ.πρωτ:/2017 αίτησής του προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η ανατιολόγητη η αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, διότι δεν συμβαδίζει ούτε με την πάγια νομολογία των Δικαστηρίων, ότι το βάρος της απόδειξης φέρει η ελεγκτική αρχή, ούτε και με την συναφή απόφαση του ΣτΕ 884/2016, που απαιτεί τεκμηρίωση της κρίσης του ελέγχου.

2) Αυθαίρετη και υποθετική, στερούμενη της απαιτούμενης αιτιολογίας, διότι αναφέρει ότι δεν προκύπτει μετατόπιση του κέντρου ζωτικών του συμφερόντων στη αλλοδαπή, παρερμηνεύοντας την ΠΟΛ 1058/15.

3) Διεύρυνε ανεπίτρεπτα, και μη νόμιμα την έκταση, το είδος και το βαθμό απόδειξης που τον βαρύνει ως φορολογούμενο, απαιτώντας να πράξει «τα αδύνατα», υποβάλλοντας στην ταχθείσα προθεσμία όλα τα σχετικά έγγραφα και αποδεικνύοντας την προέλευση του καθενός.

4) Επίκκληση των υπ' αρ. 1215/2017, 160/2016 και 1853/2015, 1840/2013 & 838/2011 αποφάσεων του ΣτΕ καθώς και αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. Αθηνών και Θεσσαλονίκης.

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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1130889 ΕΞ2016/08-09-2016 έγγραφο του Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού εγγράφου αναφορικά με την αποδοχή, για τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό, της Αίτησης για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (δίγλωσσο έντυπο) που προσκομίζει φορολογούμενος ο οποίος δεν αποκτά εισόδημα στη χώρα μας, διευκρινίζεται ότι, βάσει των οριζόμενων στην παρ.2 της ΠΟΛ.1058/2015, αυτή γίνεται δεκτή, δεδομένου ότι ενσωματώνει το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας.».

Επειδή με την ΠΟΛ.1201/2017 σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το νόμο [4172/2013](#) και του νόμου [4174/2013](#): « 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 εγκυκλίου.

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 (δίγλωσσο έντυπο) 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).....».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται ότι: «..... Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. 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 διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων.....».

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

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.....

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 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.....».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 1215/2017 αναφέρεται: «..... είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, 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 από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος (ΣτΕ 1445/2016 7μ.).

Πολύ δε περισσότερο, σε περίπτωση που ο σύζυγος δεν είναι κατ' αρχήν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι ο ίδιος δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του, ως υπόχρεου προς τούτο, δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Η τελευταία δικαιούται στην εν λόγω περίπτωση σε αυτοτελή υποβολή της σχετικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ηλεκτρονικά.

.....Η ανάγκη δε που οδήγησε τον νομοθέτη να προβλέψει τη δυνατότητα υποβολής χωριστών δηλώσεων εκ μέρους των συζύγων σε περίπτωση διακοπής, κατά την έννοια του οικογενειακού δικαίου, της έγγαμης συμβίωσης, συντρέχει εν μέρει και στην περίπτωση που οι σύζυγοι, παρόλο που δεν έχουν διακόψει την έγγαμη συμβίωση, κατά το οικογενειακό δίκαιο, εν πάση περιπτώσει έχουν χωριστή κατοικία. Και τούτο, ανεξαρτήτως αν, όπως ήδη εκτέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, η υποχρέωση υποβολής κοινής και για τους δύο συζύγους δήλωσης από το σύζυγο είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος...» .

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων προκειμένου να προβεί στη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας και τη μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την με αρ. πρωτ./2017 αίτησή του, με συνημμένα τα κάτωθι δικαιολογητικά επικυρωμένα κατά τα διεθνή νόμιμα (Πρεσβεία της Ελλάδος στο Αμπού Ντάμπι - Προξενικό Γραφείο):

1. Μεταφρασμένο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (ατομικό) με το οποίο το Υπουργείο Οικονομικών των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων πιστοποιεί ότι ο προσφεύγων έχει εκπληρώσει όλες τις απαιτήσεις και συνθήκες, δια τούτο και δυνάμει της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, που αφορά την αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης, είναι κάτοικος των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων. Το παρόν πιστοποιητικό έχει ισχύ από 01/01 - 31/12/2016.

2. Μεταφρασμένο πιστοποιητικό Εξόδου ή Εισόδου (Διαμονής) του Υπουργείου Εσωτερικών – Δ/ση Ιθαγένειας και Διαμονής – Ντουμπάι, από το οποίο προκύπτει η διεύθυνση κατοικίας του, ο φορέας και η δ/ση απασχόλησής του, η έναρξη της απασχόλησής του το 2014, καθώς και τα στοιχεία Εξόδου ή Εισόδου στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα από 23-05-2014 έως και 26-02-2017.

3. Δήλωση (M7) ορισμού της, με Α.Φ.Μ., ως φορολογικού αντιπροσώπου.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας Υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ ΕΜΠ/2017 εισερχομένου εγγράφου, με συνημμένα τα εξής δικαιολογητικά:

α) Βεβαίωση εργοδότη, εργασίας και μισθού, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εργάζεται στην «.....» από 05-01-2014, με μισθό 50.625 Dirham (dhs) το μήνα.

β) Επίσημο απόσπασμα κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού της ως άνω τράπεζας.

γ) Μισθωτήριο Συμβόλαιο ενοικίασης σπιτιού στο όνομα του προσφεύγοντος, από 01-05-2016 έως και 30-04-2017, στη διεύθυνση, υπογεγραμμένο από τον ιδιοκτήτη, τον προσφεύγοντα και μάρτυρα.

δ) Λογαριασμούς κοινής οφελείας (ηλεκτρικό, νερό και δημοτικά τέλη).

Επιπλέον, διευκρινίζει ότι όσον αφορά το φορολογικό μητρώο, το μόνο χαρτί που εκδίδουν τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, είναι αυτό που έχει ήδη προσκομίσει, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος Η.Α.Ε.

Επειδή από τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν: **1)** τόσο στη Δ.Ο.Υ όσο και στην υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι:

-το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (ατομικό), με ισχύ από 01/01 - 31/12/2016, με το οποίο το Υπουργείο Οικονομικών των Η. Α. Ε. πιστοποιεί ότι ο προσφεύγων έχει εκπληρώσει όλες τις απαιτήσεις και συνθήκες, δια τούτο και δυνάμει της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, που αφορά την αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης, είναι κάτοικος των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων και

-το πιστοποιητικό Εξόδου ή Εισόδου (Διαμονής) του Υπουργείου Εσωτερικών – Δ/ση Ιθαγένειας και Διαμονής – Ντουμπάι, από το οποίο προκύπτει η διεύθυνση κατοικίας του, ο φορέας και η δ/ση απασχόλησής του, η έναρξη της απασχόλησής του 05-01- 2014, καθώς και τα στοιχεία Εξόδου ή Εισόδου στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα από 23-05-2014 έως και 26-02-2017 και

2) με το Υπόμνημά του και ειδικότερα:

-τη βεβαίωση εργασίας και μισθού από τον εργοδότη του, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εργάζεται στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, στην «.....», ως Ανώτερος Διευθυντής – Τμήμα Στρατηγικής, από 05-01-2014, με μισθό 50.625 Dirham (dhs) το μήνα ,

-το μισθωτήριο Συμβόλαιο ενοικίασης σπιτιού στο όνομα του προσφεύγοντος, από 01-05-2016 έως και 30-04-2017, στη διεύθυνση,

- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και

- λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή, ήτοι τα προβεπόμενα στην περ. β΄ της παρ. 3 της ΠΟΛ 1201/2017.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε όλα τα προβεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται στην την ΠΟΛ 1201/2017, από τα οποία προκύπτει η ημερομηνία έναρξης της απασχόλησής του, ήτοι την 05-01-2014, ο εργοδότης του, η εκμίσθωση ακινήτου, η ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα κ.λ.π., τεκμηρίωσε ότι είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής τουλάχιστον για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή η φορολογική αρχή βασιζόμενη στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013, έκρινε ότι, ναι μεν ο προσφεύγων προσκόμισε έγγραφα ότι διέμεινε και εργάστηκε στο Ντουμπάι, πλην όμως επειδή η σύζυγος του, λόγω της ιδιότητας της (Δημόσιος Υπάλληλος) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, είναι και ο ίδιος λόγω ύπαρξης οικογένειας.

Επειδή όπως έχει κριθεί, με τις αποφάσεις του ΣτΕ και βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, 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 από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος (ΣτΕ 1445/2016).

Πολύ δε περισσότερο, σε περίπτωση που ο σύζυγος δεν είναι κατ' αρχήν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι ο ίδιος δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του, ως υπόχρεου προς τούτο, δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας(**ΣτΕ 1215/2017**).

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, βασίμως προβάλλεται και δεν υποχρεούται στην υποβολή δηλώσεων στην Ελλάδα για το εισόδημα που απέκτησε κατά το έτος αυτό στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα. Για τυχόν εισόδημα που προκύπτουν στην Ελλάδα από τον προσφεύγοντα το έτος 2016 θα φορολογηθεί ως κάτοικος Εξωτερικού δηλώνοντας μόνο το εισόδημα αυτό.

Επειδή από την προσκομισθείσα βεβαίωση εργασίας και μισθού του εργοδότη του, σύμφωνα με την οποία εργάζεται στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, στην «.....», ως Ανώτερος Διευθυντής – Τμήμα Στρατηγικής, προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργάζεται εκεί από **05-01-2014** και επειδή για τα έτη αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος

Ελλάδας, το παγκόσμιο εισόδημά του για τα έτη 2014 και 2015 θα πρέπει να δηλωθεί στην Ελλάδα, πράγμα που δύναται ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να ελέγξει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 24-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και την **ακύρωση** της αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επί της με αρ. πρωτ./2017 αίτησής του περί αλλαγής φορολογικής κατοικίας στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, για το έτος 2016, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.