



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, 12-03-2018

Αριθμός απόφασης: 1679

## 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 10-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «....., με Α.Φ.Μ. ....», κατοίκου Μαδρίτης Ισπανίας – οδός ....., κατά της με αρ. πρωτ. ....& ...../03-10-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, κατά το μέρος που απερρίφθη η με αρ. πρωτ. ..../01-03-2017 αίτησή του για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στην Ισπανία, για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ. ....& ...../03-10-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, κατά το μέρος που αφορά την με αρ. πρωτ. ..../01-03-2017 αίτησή του προσφεύγοντα, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 10-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής 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. ....& ...../03-10-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, κατά το μέρος που αφορά την με αρ. πρωτ. ..../01-03-2017 αίτηση του προσφεύγοντα απορρίφθηκε η από 01-03-2017 και με αρ. πρωτ. ....αίτηση του προσφεύγοντα για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στην Ισπανία, για το φορολογικό έτος 2016.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ Κορωπίου απέρριψε την ως άνω αίτηση επειδή: «.... σύμφωνα με βεβαιώσεις αποδοχών καταχωρημένες στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας, ο ..... κατά το έτος 2016 έλαβε από την εργοδότηριά του εταιρεία στην Ελλάδα, παροχές σε είδος του άρθρου 13 του Ν.4172/2013.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά το έτος 2016 ο .....έλαβε από την εργοδότηριά του εταιρεία παροχές σε είδος, που αποτελούν φορολογητέο εισόδημα καθώς και ότι η σύζυγός του .....κατά το έτος 2016 ήταν υπάλληλος δημόσιας υπηρεσίας, ..... είναι προφανές ότι δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού, εφόσον αποδεικνύεται ότι για το έτος αυτό, χώρα των ζωτικών τους συμφερόντων ήταν η Ελλάδα.».

Σύμφωνα με την απάντηση της Δ.Ο.Υ Κορωπίου, 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.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αρ. πρωτ. ....& ...../03-10-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, κατά το μέρος που αφορά την με αρ. πρωτ. ..../01-03-2017 αίτησή του και την αποδοχή της ως άνω αίτησης, προκειμένου να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ισπανίας για το φορολογικό έτος 2016, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 3 & 4 του Ν. 4172/2013 καθώς η Δ.Ο.Υ. δεν απέδειξε ότι συντρέχουν οι κρίσιμες προϋποθέσεις για να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, για το φορολογικό έτος 2016

2) Η Δ.Ο.Υ. δεν ενήργησε σύμφωνα και με το σκεπτικό της πρόσφατης υπ' αρ. 1445/2016 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

3) Η φορολογική κατοικία του ενός συζύγου δεν συμπαρασύρει αυτόματα και άνευ άλλου τινός τη φορολογική κατοικία και του άλλου συζύγου. – Θα έπρεπε να εξεταστούν αυτοτελώς τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της δικής του ατομικής περίπτωσης.

5) Η απορριπτική απάντηση εκδόθηκε κατά παράβαση κείμενων κανονιστικών διατάξεων, και δη της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας [«ΣΑΔΦ»] μεταξύ Ελλάδος και Ισπανίας η οποία κυρώθηκε με τον Ν. 3015/2002, ΦΕΚ Α' 104/02.05.2002) και διαθέτει από την κύρωσή της υπερνομοθετική ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος.

Προς υποστήριξη της αίτησής του για τη μεταβολή-μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στην Ισπανία για το φορολογικό έτος 2016, συνυπέβαλε στην ως άνω ΔΟΥ δικαιολογητικά, ως ακολούθως:

1) Το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας των Ισπανικών φορολογικών αρχών (Σχετικό 1), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων με αρ. ταυτότητας ....., θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ισπανίας για το φορολογικό έτος 2016, με επισημείωση (apostile) σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

2) Την από 12-11-2015 Σύμβαση Μίσθωσης Κατοικίας στη Μαδρίτη Ισπανίας, επί της οδού ....., μεταφρασμένης και επικυρωμένης από δικηγόρο.(Σχετικό 2).

3) Την από 01-11-2016 Τροποποίηση της ως άνω Σύμβασης Μίσθωσης Κατοικίας, με την οποία αναπροσαρμόσθηκε το ύψος του μηνιαίου μισθώματος, με τον όρο ο μισθωτής να παραμένει στην κατοικία μέχρι 31-10-2017, μεταφρασμένης και επικυρωμένης από δικηγόρο.(Σχετικό 3).

4) Την από 30-09-2015 Αναγγελία Οικειοθελούς Αποχώρησής του, ως μισθωτός, από την ελληνική εταιρεία «.....», επικυρωμένης από δικηγόρο.(Σχετικό 4).

5) Τη Σύμβαση Εργασίας Αορίστου Χρόνου με την εταιρεία «.....», με έδρα τη Μαδρίτη Ισπανίας (οδός .....), στην οποία αναγράφεται ρητά ότι η έναρξη της εργασιακής του σχέσης είναι η 01η -10-2015, μεταφρασμένη και επικυρωμένη από δικηγόρο. (Σχετικό 5<sup>α</sup>).

6) Την από 11-02-2016 Απόφαση του Γενικού Ταμείου Κοινωνικής Ασφάλισης του Υπουργείου Απασχόλησης και Κοινωνικής Ασφάλισης της Ισπανίας, το οποίο προχώρησε στην αναγνώριση της εγγραφής του στο προβλεπόμενο γενικό καθεστώς κοινωνικής ασφάλισης, από την 01-10-2015, σε συνέχεια της ως άνω σύμβασης εργασίας του, με κωδικό λογαριασμού ασφαλιστικών εισφορών ....., μεταφρασμένης και επικυρωμένης από δικηγόρο. (Σχετικό 6).

7) Το από 28-10-2016 Πιστοποιητικό Καταχώρισης Πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο υιός του .....είναι εγγεγραμμένος ως κοινοτικός κάτοικος Ισπανίας από την 28-10-2016, μεταφρασμένο και επικυρωμένο από δικηγόρο. (Σχετικό 7).

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε επιπλέον των ανωτέρω και επικαλείται και τα εξής έγγραφα:

1) Αντίγραφο του Παραρτήματος της από 01-10-2015 σύμβασης εργασίας του με την «.....», νομίμως μεταφρασμένο και επικυρωμένο από δικηγόρο. (Σχετικό 5β).

2) Την με αρ. ειδοποίησης ...../04-08-2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2015 (οικ. 2016) (Σχετικό 8), από την οποία προκύπτει ότι τα μοναδικά εισοδήματα του πηγής Ελλάδος ήταν οι αποδοχές που λάμβανε από την .....

3) Έγγραφο της Ισπανικής τράπεζας Sabadell, σχετικά με ενεργές εντολές που έχουν ανατεθεί και εκτελεστεί για τον υπ' αρ. ....-29 λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρεί στην τράπεζά τους, από 01-01-2016 έως και 31-10-2017, από τα οποία αποδεικνύεται ότι πραγματοποιούνται πληρωμές λογαριασμών ρεύματος, τηλεφώνου, φυσικού αερίου κ.α., ήδη από την 26-01-2016 μέχρι 26-10-2017. (Σχετικό 9).

4) Το από 06-11-2006 έγγραφο του Διευθύνοντος Συμβούλου της ....., με το οποίο του προσφέρθηκε η θέση του Βοηθού Διευθυντή Παραγωγής στο Τμήμα Marketing Φαρμάκων της εταιρείας, μεταφρασμένο και επικυρωμένο από δικηγόρο. (Σχετικό 10).

5) Το από 27-10-2017 έγγραφο του Διευθυντή του Τμήματος Ανθρώπινου Δυναμικού της «.....», από το οποίο προκύπτει η προαγωγή του τον Ιανουάριο του 2016, στη θέση του

Marketing Manager, επικεφαλής των προϊόντων OTC της Νότιας Ευρώπης, μεταφρασμένο και επικυρωμένο από δικηγόρο. (Σχετικό 11).

6) Έγγραφο της Ισπανικής τράπεζας Sabadell, από τα οποία αποδεικνύεται η πληρωμή του μηνιαίου μισθώματος της οικίας του στην Ισπανία για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους 2016, (αρξαμένης από 13-01-2016) μεταφρασμένων και επικυρωμένων από δικηγόρο. (Σχετικό 12).

7) Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώπιον των ισπανικών φορολογικών αρχών για το φορολογικό έτος 2016, από την οποία αποδεικνύεται ότι δήλωσε τα εισοδήματα που απέκτησε κατά το έτος αυτό και φορολογήθηκε για αυτά, μετά του αποτελέσματος της εκκαθάρισης. (Σχετικό 13).

Εν συνεχεία υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1017360 ΕΙ 2018/02-02-2018, με το οποίο συνυπέβαλε την ηλεκτρονική απεικόνιση του τραπεζικού του λογαριασμού στην τράπεζα SABADELL της Ισπανίας, από όπου φαίνεται ότι είναι ο κύριος δικαιούχος αυτού και επίσης κάνει μνεία και στην έκδοση της ΠΟΛ 1201/2017.

Επιπλέον των ανωτέρω, απεστάλη στην Υπηρεσία μας η από 08-03-2018 βεβαίωση της ..... , η οποία έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1038499 ΕΙ 2018/09-03-2018, σύμφωνα με την οποία, τα ποσά που έχουν καταβληθεί στον προσφεύγοντα το 2016, αφορούν:

α) 338,00€ επιπρόσθετη αποζημίωση ως βράβευση για τις επιτεύξεις του κατά το έτος 2015 και  
β) 145,70€ υπολειπόμενο ποσό από την ασφαλιστική κάλυψη του εργαζόμενου για το έτος 2015. Βεβαιώνουν επιπρόσθετα ότι ο προσφεύγων δεν παρείχε υπηρεσίες κατά την διάρκεια του 2016 στην ως άνω εταιρεία, καθώς έχει λήξει η συνεργασία του με αυτήν από τον Σεπτέμβριο του 2015.

**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**, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3015/2002, (ΦΕΚ Α' 104/02.05.2002) της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας [«ΣΑΔΦ»] μεταξύ Ελλάδος και Ισπανίας, ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς αυτής της Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου και περιλαμβάνει επίσης αυτό το Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που

υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό μόνον όσον αφορά σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό ή σε κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική κατάσταση του καθορίζεται ως εξής:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία, αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων),

β) αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να προσδιορισθεί, ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του,

γ) αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος,

δ) αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

3.....».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω Νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη απασχόληση φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες σε οποιαδήποτε περίοδο 12 μηνών που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικ. έτος, β) ..... και γ) .....».

**Επειδή** με την **ΠΟΛ.1201/2017** (ΦΕΚ Β' 4441/15-12-2017) 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 (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).....».

**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**, στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 του ΣτΕ** αναφέρεται ότι:

«.....Με τον προαναφερόμενο ν. 4172/2013 εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση)

[...]Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. .... 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 [...]».

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, ΣτΕ 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 .....

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.*

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,** η κρίση της φορολογικής αρχής ότι το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του προσφεύγοντα και ειδικότερα οι οικονομικοί και κοινωνικοί του δεσμοί είναι στην Ελλάδα, εξηνέχθη, βασιζόμενη στο ότι ο προσφεύγων, για το φορολογικό 2016: α) έλαβε από την εταιρεία που εργαζόταν «.....», παροχές σε είδος του άρ. 13 του Ν. 4172/2013 ποσού 145,70€ και τακτικές αποδοχές φορολογητέου ποσού 338,00€ και β) ότι η σύζυγός του ήταν υπάλληλος δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή,** για την τεκμηρίωση της φορολόγησης του προσφεύγοντα στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του κατά το φορολογικό έτος 2016, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου και να λαμβάνονται υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Σύμβαση Αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ισπανίας περί αποφυγής διπλής φορολογίας.

**Επειδή,** ο προσφεύγων απεστείλε στην Υπηρεσία μας την από 08-03-2018 βεβαίωση της ....., η οποία έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1038499 ΕΙ 2018/09-03-2018, σύμφωνα με την οποία, τα ποσά που έχουν καταβληθεί στον προσφεύγοντα το 2016, αφορούν:

α) 338,00€ επιπρόσθετη αποζημίωση ως βράβευση για τις επιτεύξεις του κατά το έτος 2015 και  
β) 145,70€ υπολειπόμενο ποσό από την ασφαλιστική κάλυψη του εργαζόμενου για το έτος 2015. Επιπρόσθετα Βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων δεν παρείχε τις υπηρεσίες του κατά την διάρκεια του 2016 στην ως άνω εταιρεία, καθώς είχε λήξει η συνεργασία του με αυτήν από τον Σεπτέμβριο του 2015. Συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω βεβαίωση τα ως άνω ποσά δεν αποτελούν φορολογητέα εισοδήματα του έτους 2016 αλλά του έτους 2015.

**Επειδή,** ο προσφεύγων, εκτός από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, προσκόμισε όλα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από την περ. β' της παρ. 3 της ΠΟΛ 1201/2017: α) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησής του στην αλλοδαπή, ήτοι τη Σύμβαση Εργασίας Αορίστου Χρόνου με την εταιρεία «.....», με έδρα τη Μαδρίτη Ισπανίας, από την οποία προκύπτει η έναρξη της εργασιακής του σχέσης την 01η -10-2015 και την από τον Ιανουάριο του 2016 προαγωγή του στην ίδια ως άνω εταιρεία,

β) στοιχεία για την απόκτηση ασφαλιστικού μητρώου στην αλλοδαπή, ήτοι την από 11-02-2016



Απόφαση του Γενικού Ταμείου Κοινωνικής Ασφάλισης του Υπουργείου Απασχόλησης και Κοινωνικής Ασφάλισης της Ισπανίας, το οποίο αναγνώρισε την εγγραφή του στο προβλεπόμενο γενικό καθεστώς κοινωνικής ασφάλισης, από την 01-10-2015, με κωδικό λογαριασμού ασφαλιστικών εισφορών .....

γ) στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή, ήτοι έγγραφα της Ισπανικής τράπεζας Sabadell, σχετικά με ενεργές εντολές που έχουν ανατεθεί και εκτελεστεί για τον υπ' αρ. ....-29 λογαριασμό του προσφεύγοντα, που τηρεί στην τράπεζά τους, από 01-01-2016 έως και 31-10-2017, από τα οποία αποδεικνύεται ότι πραγματοποιούνται πληρωμές λογαριασμών ρεύματος, τηλεφώνου, φυσικού αερίου και άλλων, καθώς και ενοικίων για όλο το 2016,

δ) στοιχεία για την ύπαρξη μισθωμένης κατοικίας, ήτοι την από 12-11-2015 Σύμβαση Μίσθωσης Κατοικίας στη Μαδρίτη Ισπανίας, επί της οδού ....., για την οποία τα μισθώματα καταβάλλονται μέσω του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού, για όλο το 2016,

ε) δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώπιον των ισπανικών φορολογικών αρχών για το φορολογικό έτος 2016, μετά του αποτελέσματος της εκκαθάρισης, από τα οποία προκύπτει χωρίς αμφιβολία ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ισπανίας για όλο το έτος 2016.

**Επειδή**, με τα προσκομισθέντα τόσο στην Δ.Ο.Υ. όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή του δικαιολογητικά, ο προσφεύγων απέδειξε ότι το κέντρο των βιοτικών και ζωτικών του συμφερόντων ήταν στην Ισπανία για όλο το έτος 2016, καθώς εκεί ήταν ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κ.α).

Επειδή 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 (ΣΤΕ 1445/2016).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, βασίμως προβάλλεται.

**Επειδή** ο προσφεύγων έχει μεταβάλλει την κατοικία του για το έτος 2016, δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα για το εισόδημα που απέκτησε κατά το έτος αυτό στην Ισπανία.

**Επειδή** ο προσφεύγων απέδειξε ότι **ήταν φορολογικός κάτοικος** Ισπανίας κατά το φορολογικό έτος 2016 και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του προσφεύγοντα ήταν στην Ελλάδα.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10-11-2017 και με αριθ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., **την ακύρωση** της υπ' αριθ. ....& ...../03-10-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, κατά το μέρος που αφορά την με αρ. πρωτ. ..../01-03-2017 αίτησή του προσφεύγοντα και την αποδοχή της με αρ. πρωτ. ..../01-03-2017 αίτησης, 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.