



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/07/2018

Αριθμός απόφασης: 3575

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στη με αριθμ. πρωτ. /29-11-2017 αίτησή του, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/03/2018 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 την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς της υπ' αριθμ. πρωτ. /29-11-2017 αίτησης του προσφεύγοντος απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του. Πιο συγκεκριμένα με την παραπάνω αίτηση ο προσφεύγων ζητούσε:

- α) Να θεωρηθεί μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής (Σκωτίας του Ηνωμένου Βασιλείου) από το φορολογικό έτος 2014.
- β) Να γίνει δεκτό ότι κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ως μη έχων φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, δεν είχε υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων στην Ελλάδα για εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή παρά μόνο για το φορολογητέο εισόδημά του που προέκυψε στην Ελλάδα και αποκτήθηκε μέσα στα ανωτέρω φορολογικά έτη.
- γ) Να τροποποιηθούν-ανακληθούν οι υποβληθείσες συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2014 και 2015 και να ισχύσουν οι αρχικώς υποβληθείσες για τα ίδια έτη δηλώσεις φόρου εισοδήματος.
- δ) Να ακυρωθούν οι από 02/11/2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2014 και 2015.
- ε) Να απαλλαγεί από τους επιβληθέντες σε βάρος του, βάσει των άνω τροποποιητικών δηλώσεων, φόρους και προσαυξήσεις.
- στ) Να του επιστραφεί κάθε ποσό φόρου και προσαύξησης που έχει καταβάλει αχρεωστήτως.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ. /29-11-2017 αίτησή του ως προς την ανάκληση-τροποποίηση των υποβληθεισών συμπληρωματικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 καθώς και ως προς τα λοιπά αιτήματα που περιέχονται στο αιτητικό της ως άνω αίτησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Από την 15^η Μαΐου 2014 είναι μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής και συγκεκριμένα κάτοικος Σκωτίας του Ηνωμένου Βασιλείου. Από τα δικαιολογητικά που προσκομίζει θεμελιώνεται πλήρως ο ισχυρισμός του ότι συντρέχουν δεσμοί του με το Ηνωμένο Βασίλειο, όπου και βρίσκεται ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.
- Εσφαλμένως η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τον υποχρέωσε στην υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, προκειμένου να δηλώσει σε αυτές

τα εισοδήματα που πραγματοποίησε κατά τα ανωτέρω έτη στη Σκωτία από την εκεί άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, θεωρώντας ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά τα ανωτέρω φορολογικά έτη, ενώ από 01/01/2016 η ίδια Δ.Ο.Υ. αποδέχτηκε τη μεταβολή των ατομικών του στοιχείων και το γεγονός ότι είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή, στο άρθρο 2 του Α.Ν. 2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/τ.Α΄) «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος, ορίζεται:

«Άρθρο 2.

.....

(δ) Ο όρος «φόρος» υποδηλοί τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου ή τον Ελληνικόν φόρον, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

.....

(η) 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 ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. Εταιρεία τις θα θεωρήται ότι εδρεύει εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, και ότι εδρεύει εν Ελλάδι, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν Ελλάδι.

.....

(θ) Οι όροι «κάτοικος ενός των εδαφών» και «κάτοικος του ετέρου εδάφους» υποδηλούν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου

Επειδή στο άρθρο 3 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013) ορίζεται:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά 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 εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013 ισχύει 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 άρθρο 9 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1058/18-3-2015 «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» αναφέρει ότι:

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. ...

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, 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 δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση

Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή

(γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δνσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1260/19-12-2014** «Σχετικά με τη φορολογική κατοικία»:

«2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος/τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική/δημόσια/άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της

Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, ...

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εκτός αν ελλείψει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συλλόγους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.»

Επειδή στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται:

«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 (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.

Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους, όπως εν προκειμένω της Γερμανίας, ώστε να βρίσκει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ αυτών (α.ν. 52/1967).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έχει αιτηθεί να αναγνωριστεί ως φορολογικός κάτοικος Σκωτίας του Ηνωμένου Βασιλείου, με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία έχει κυρωθεί με το Α.Ν. 2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/τ.Α').

Επειδή, προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι είναι φορολογικός κάτοικος Σκωτίας, ο προσφεύγων προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή του τα κάτωθι δικαιολογητικά - έγγραφα:

1. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο της υπογραφείσας της 15^η Μαΐου 2014 σύμβασης εργασίας μεταξύ αυτού και του Εθνικού Συστήματος Υγείας της Σκωτίας, μετά της επισημείωσης APOSTILLE και των μεταφράσεών τους στην ελληνική.
2. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του από 23/06/2014 πιστοποιητικού του Εθνικού Συστήματος Υγείας της Σκωτίας, από το οποίο προκύπτουν: α) χορήγηση ιατρικής καρτέλας στο όνομά του, β) χορήγηση αριθμού μητρώου κοινωνικής ασφάλισης και γ) χορήγηση αριθμού Εθνικού Συστήματος Υγείας, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική

3. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του υπ' αριθμ./26.3.2014 ασφαλιστηρίου συμβολαίου αυτοκινήτου, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική.
4. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του υπ' αριθμ./11.7.2014 ασφαλιστηρίου συμβολαίου αυτοκινήτου, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική.
5. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του από 29/05/2014 ηλεκτρονικού μηνύματος με το οποίο το Συμβούλιο Αξιολόγησης του Δήμου βεβαιώνει την εγγραφή του από 01/07/2014 στους εκλογικούς καταλόγους, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική.
6. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του από 16/04/2013 εγγράφου με το οποίο του αποδόθηκε αριθμός κοινωνικής ασφάλισης, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική .
7. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του από τον Απρίλιο του 2015 εγγράφου της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων, με το οποίο του αποδόθηκε ο Μοναδικός Αριθμός Αναφοράς Φορολογουμένου, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική.
8. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο του από 05/01/2015 εγγράφου του Τομέα Συνταξιοδότησης του Σκωτικού Ε.Σ.Υ., με το οποίο επιβεβαιώνεται η εντολή του στον Τομέα Συνταξιοδότησης, μετά της μεταφράσεώς του στην ελληνική.
9. Επικυρωμένα φωτοτυπικά αντίγραφα των σελίδων του Ασφαλιστικού Βιβλιαρίου του Τ.Σ.Α.Υ. και του εγγράφου του Ε.Φ.Κ.Α., από τα οποία προκύπτει η διακοπή της ασφάλισής του στον ανωτέρω ασφαλιστικό φορέα από 19/11/2013.
10. Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο της από 07/11/2017 βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τη μεταβολή των ατομικών του στοιχείων και μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού από 01/01/2016.

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι διαμένει σε μόνιμη και σταθερή βάση στη Σκωτία του Ηνωμένου Βασιλείου, προσκόμισε τα ως άνω έγγραφα τα οποία όμως δεν τεκμηριώνουν επαρκώς την μεταφορά της κατοικίας του στην αλλοδαπή, κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, ως όφειλε Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2^(α) της ΠΟΛ 1058/2015 και στην παρ. 2^(α) & (β1) της ΠΟΛ. 1260/2014, προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το υποσύστημα του μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis της ΓΓΠΣ και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω φορολογικών ετών, πίνακας 8 (Στοιχεία εξαρτωμένων μελών φορολογουμένων) του Εντύπου Ε1, είναι έγγαμος με την, με ΑΦΜ, η οποία είναι για τα κρινόμενα έτη 2014 και 2015 φορολογική κάτοικος Ελλάδος, και έχει δύο ανήλικα τέκνα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι είχε πράγματι μεταφέρει, ήδη από το έτος 2014, στην αλλοδαπή την οικογενειακή του εστία καθώς δεν προσκόμισε πρόσφορα στοιχεία, όπως βεβαίωση από δημοτική/δημόσια ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή ότι διαμένει μόνιμα Σκωτία του Ηνωμένου Βασιλείου, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης των τέκνων του, ούτε και

μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην εν λόγω χώρα, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι ο ίδιος και τα μέλη της οικογένειάς του διέμεναν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην χώρα αυτή κατά τα ως άνω έτη.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά δεν είναι επαρκή για να τεκμηριωθεί ότι προσφεύγων κατά τα έτη 2014 και 2015 είχε το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών του συμφερόντων στην πόλη Γλασκώβη της Σκωτίας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και ως εκ τούτου μπορεί να μεταφέρει την κατοικία του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθόσον δεν προσκόμισε, ως όφειλε, τα απαραίτητα δικαιολογητικά που ορίζονται στις σχετικές ΠΟΛ.1260/19-12-2014 και ΠΟΛ 1058/2015, ήτοι: α) πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας και β) στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο ίδιος και τα μέλη της οικογένειάς του (σύζυγος και τέκνα) διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.