



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, 28-02-2018

Αριθμός απόφασης: 1555

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 31-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του, με Α.Φ.Μ.», κατοίκου — οδός, κατά της με αρ. πρωτ. /2017 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί της με αρ. πρωτ. /2017 αίτησής της για μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στην Ελβετία, για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ. /2017 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, 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 31-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του, με Α.Φ.Μ.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση στις 02-10-2017) 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 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, απορρίφθηκε η από 30-08-2017 ταυτάριθμη αίτηση της προσφεύγουσας για μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στην Ελβετία, για το φορολογικό έτος 2016.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απέρριψε την ως άνω αίτηση επειδή έκρινε για την προσφεύγουσα ότι « η Ελλάδα εξακολουθεί να θεωρείται το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων, καθώς η φυσική παρουσία της στην Ελβετία και η εργασία της εκεί, το έτος 2016, δεν συνεπάγεται αλλαγή της οικογενειακής της εστίας, ο σύζυγός της είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και δεν προβλέπεται υποβολή ξεχωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον καθενά από τους συζύγους αλλά και επειδή για το έτος 2016 δεν πληρείται, επιπλέον και το κριτήριο της διαμονής στο εξωτερικό για πάνω από 183 ημέρες».

Σύμφωνα με την απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να μεταβάλλει τη φορολογική της κατοικία για τους ανωτέρω λόγους και ως εκ τούτου ορθώς υπεβλήθη κοινή με τον σύζυγό της δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, δηλώνοντας το παγκόσμιο εισόδημά της, βάσει των διατάξεων των άρθρων 3 παρ.1 και 67 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αρ. πρωτ./2017 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί της από 30-08-2017 ταυτάριθμης αίτησής της και την αποδοχή της ως άνω αίτησης προκειμένου να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, για το φορολογικό έτος 2016, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Επίκληση της υπ' αρ. 1445/2016 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

2) Εσφαλμένη, ελλιπής, και αόριστη η αιτιολογία της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Δεν ενήργησε σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ.

3) Η Δ.Ο.Υ. παραγνώρισε – αγνόησε τα προσκομισθέντα στοιχεία, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η Ελβετία αποτελεί το κέντρο των βιοτικών και ζωτικών της συμφερόντων .

4) Κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 4 παρ. 2 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδος και Ελβετικής Ομοσπονδίας (Ν. 1502/1984, ΦΕΚ Α' 192/28-11-1984) θεωρείται κάτοικος Ελβετίας και όχι Ελλάδος.

5) Η Δ.Ο.Υ. παρέβει την αρχή της χρηστής διοίκησης, εφαρμόζοντας μια ανεπιεική, δογματική ερμηνευτική εκδοχή του νόμου όσον αφορά το κριτήριο των 183 ημερών το χρόνο.

Προς υποστήριξη της αίτησής της για τη μεταβολή-μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στην Ελβετία, για το έτος 2016, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. και με την ενδικοφανή προσφυγή της τα κάτωθι δικαιολογητικά:

- Το από 10-08-2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, με επισημείωση (apostile) σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης, με το οποίο πιστοποιείται ότι η προσφεύγουσα ήταν κάτοικος Ελβετίας (.....) από 04-07-2016, κατά την έννοια της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδος και Ελβετικής Ομοσπονδίας.
- Την από 16-08-2017 βεβαίωση κατοικίας της Κοινότητας Κατοίκων, επικυρωμένης από δικηγόρο, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είχε την νόμιμη κατοικία της στο, από 04-07-2016 και περεταίρω.
- Το μισθωτήριο κατοικίας, στην ως άνω διεύθυνση, με έναρξη μίσθωσης από 16-07-2016, επίσημα μεταφρασμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Την από 30-01-2017 βεβαίωση μισθοδοσίας της εργοδότης της «.....», από την οποία προκύπτει η καταβολή αποδοχών από 04-07-2016 έως 31-12-2016 και ο αριθμός μητρώου ασφάλισης, επίσημα μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Το Νο.-1/4 πιστοποιητικό παρακράτησης φόρου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, για χρονικό διάστημα από 04-07-2016 έως 31-12-2016, επίσημα μεταφρασμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Την από 17-06-2016 σύμβαση εργασίας, μεταξύ της «.....» και της προσφεύγουσας, υπογεγραμμένης από την προσφεύγουσα 20-06-2016, επίσημα μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Τρεις συμπληρωματικές συμφωνίες της ως άνω σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με τις οποίες η συμβατική σχέση παρατείνεται μέχρι 31-12-2016, 30-06-2017 και 31-08-2018, επίσημα μεταφρασμένες από το Υπουργείο Εξωτερικών.

Επειδή, με το άρθρο 3 § 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, με το άρθρο 4 §1,2 (Φορολογική κατοικία) 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 το άρθρο 9 §1,2 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 με τον υπ' αριθ. 1502/1984 νόμο (Φ.Ε.Κ. 192/28.11.1984/ τ.Α'), κυρώθηκε και έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και το συνημμένο σ' αυτή Πρωτόκολλο, που υπογράφηκαν στη Βέρνη στις 16 Ιουνίου 1983.

Επειδή με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 της ανωτέρω Σύμβασης, ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσο αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό. Ο όρος περιλαμβάνει την προσωπική εταιρία που έχει συσταθεί ή έχει οργανωθεί με τους νόμους του ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη.

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

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου 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 καθοριστεί ή αν δε διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

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

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός απ' αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.».

Επειδή με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 15 της ανωτέρω Σύμβασης, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτή μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου τούτου, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αν:

α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος αυτού του άλλου Κράτους, και

β)γ).....».

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 (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 σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται ότι:

«..... Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλόμενων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. *Rules of Procedure of the Organisation*, October 2013, *Ορθογ* 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d' habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et economiques les plus etroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

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 από τα δικαιολογητικά που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα, σχετικά με την έναρξη της επαγγελματικής της δραστηριότητας, την ύπαρξη ασφαλιστικού μητρώου και την μίσθωση κατοικίας στην Ελβετία, αποδεικνύεται ότι η ημερομηνία εγκατάστασής της στην χώρα αυτή ήταν η 4^η -7 -2016. Συνεπώς διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν είχε συμπληρώσει χρονικό διάστημα που να υπερβαίνει τις 183 ημέρες στην άλλη χώρα, κατά το έτος 2016.

Επειδή βάσει των οριζομένων στην παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013, ένα φυσικό πρόσωπο για να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας θα πρέπει να βρίσκεται στην άλλη χώρα συνεχώς, για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες το χρόνο.

Επειδή βάσει των οριζομένων στις παρ. 1 & 2 του άρθρου 15 της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας, ο κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, για εξαρτημένη εργασία που ασκείται σε άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, φορολογείται στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος, όταν ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει τις 183 ημέρες το χρόνο.

Επειδή, η προσφεύγουσα η οποία επικαλείται και την Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. παρέβη την αρχή της χρηστής διοίκησης, εφαρμόζοντας μια ανεπιεική, δογματική ερμηνευτική εκδοχή του νόμου, όσον αφορά το κριτήριο των 183 ημερών το χρόνο.

Επειδή, το κριτήριο, του χρονικού διαστήματος των άνω των 183 ημερών το χρόνο, για να θεωρηθεί κάποιος φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, δεν ορίζεται μόνο με τις διατάξεις του άρ. 4 του Ν. 4172/2013 αλλά και με τις διατάξεις της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (Ν. 1502/1984), ο ισχυρισμός της προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η φορολογική αρχή η οποία έφερε κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, προέβη σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση, ότι δηλαδή η προσφεύγουσα δεν πληροί το βασικό κριτήριο της παραμονής της στην Ελβετία για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών το χρόνο, ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής για το έτος 2016.

Επειδή, όσον αφορά στην παρούσα περίπτωση, προβλέπεται από τον ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 §1 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) του νόμου αυτού, σύμφωνα με τις οποίες εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα.

Επειδή εν προκειμένω, ορθώς υπεβλήθη κοινή με τον σύζυγό της δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, δηλώνοντας το παγκόσμιο εισόδημά της, βάσει των διατάξεων των άρθρων 3 παρ.1 και 67 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

Επειδή, βάσει των όλων των ανωτέρω αναφερομένων, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, απορρίπτεται διότι προβάλλεται αβάσιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 31-10-2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, κατά υπ' αριθ./20-09-2017 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.