



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2428

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 12/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου , οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2016 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στο υπ' αριθμ. /2016 αίτημα της περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στο υπ' αριθμ. /2016 αίτημα της περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της 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 τη με αριθμ. πρωτ. /2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί του υπ' αριθμ. /2016 αιτήματος της προσφεύγουσας δεν έγινε δεκτό το αίτημά της για μεταφορά στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας ως εξής:

«.....Επειδή η ως άνω φορολογούμενη διατηρεί έγγαμη σχέση με το φορολογούμενο του, ο οποίος ήταν το φορολογικό έτος 2015 φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 παρ. 1 εδ. α του Ν. 4172/2013, τεκμαίρεται πως το κέντρο ζωτικών συμφερόντων της και ειδικότερα οι προσωπικοί της δεσμοί είναι στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2015. Για το λόγο αυτό η του δεν μπορεί να μεταβάλλει τη φορολογική της κατοικία και συνεπώς θα πρέπει να υποβληθεί δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 δηλώνοντας το παγκόσμιο εισόδημά της ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 1, 4 παρ. 1 εδ. α και 9 Ν. 4172/2013.»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί του αιτήματός της περί μεταφοράς της φορολογικής της κατοικίας για το έτος 2015 από την Ελλάδα στην Ελβετία ώστε να αναγνωρισθεί ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 ήταν πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της εσωτερικής νομοθεσίας

-Δεδομένου ότι ο σύζυγος της ήταν φορολογικός κάτοικος Ελβετίας το επίμαχο έτος 2015, θα πρέπει και η προσφεύγουσα να θεωρηθεί ομοίως φορολογικός κάτοικος Ελβετίας για το ίδιο έτος .

-Η Ελβετία αποτελεί τη χώρα στην οποία βρίσκεται η οικογενειακή της εστία, η μόνιμη εγκατάσταση της και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών της συμφερόντων .

-Στην Ελβετία διατηρούσε μισθωμένη μόνιμη κατοικία στην οποία διέμενε μόνιμα με την οικογένεια της και αμφότερα τα τέκνα της φοιτούν σε ελβετικά σχολεία κατά το σχολικό έτος 2015-2016.

- Το κέντρο των οικονομικών συμφερόντων του συζύγου της παρέμεινε στην Ελβετία καθ' όλο το φορολογικό έτος 2015 καθόσον η ελληνική εταιρεία δεν επιβαρυνόταν με κανένα είδους κόστους σχετικό με τη μισθοδοσία του το οποίο μετακυλύονταν στην ελβετική και στην αυστριακή εταιρεία .

-Σε κάθε περίπτωση η παρουσία του συζύγου της στην Ελλάδα δεν ξεπέρασε τις λίγες μέρες στην αρχή του κρινόμενου έτους και σε καμία περίπτωση δεν έφτασε τις 183 ημέρες που θέτει ο νόμος ως τεκμήριο.

- Παραβίαση νόμου-Αντίθεση σε διάταξη υπερνομοθετικής ισχύος και εσφαλμένη νομική βάση

- Οι διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας επιβάλλουν κατά το καθορισμό της φορολογικής κατοικίας ενός προσώπου να εξετάζεται πρωτίστως ο τόπος στον οποίο το εν λόγω φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία η οποία εν προκειμένω ήταν στην Ελβετία.

- Έλλειψη αιτιολογίας.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται τη με αριθμ. 1445/2016 απόφαση του ΣΤΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας («ΣΑΔΦ») μεταξύ Ελλάδας – Ελβετίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 1502/1984 (ΦΕΚ Α' 192/28.11.1984) : «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.

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των επιχειρήσεών του.»

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

- α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή
- β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση

φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 67 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαραστάση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1058/2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.....

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....

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (άρθρο 4 Ν.4172/2013), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή περαιτέρω όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 1445/2016 απόφαση ΣτΕ: «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, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 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.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μόνιμη κατοικία της όπου ζει με τον σύζυγό της και τα τέκνα τους ευρίσκεται στην Ελβετία καθώς ο σύζυγος της εργάζεται ως Διευθύνων Σύμβουλος της περιοχής των Άλπεων από τις αρχές του 2015 έως και σήμερα (ημερομηνία σύνταξης της ενδικοφανούς προσφυγής). Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι δικαιολογητικά – έγγραφα:

- Την από 2.5.1990 σύμβαση μεταξύ του συζύγου της και της ελληνικής εταιρείας «.....».
- Την από 23.1.2015 Επιστολή της εταιρείας «.....» προς τον σύζυγο της, με την οποία συμφωνείται η απόσπασή του στην ελβετική εταιρεία «.....».
- Την από 10.12.2014 Έγκριση Μετεγκατάστασης σε άλλη χώρα («Intercountry Relocation Authorization»), από την οποία αποδεικνύεται η ανάληψη εκ μέρους του συζύγου της των καθηκόντων του Διευθύνοντος Συμβούλου («Managing Director») στην περιοχή των
- Τις με ημερομηνία 5.1.2015 κάρτες επιβίβασης της αεροπορικής εταιρείας «AEGEAN», από τις οποίες αποδεικνύεται η αναχώρηση της προσφεύγουσας και του συζύγου της, , για τη
- Την από 12.2.2016 Βεβαίωση της υπηρεσίας καταχώρισης κατοίκων της περιοχής
- Το μισθωτήριο συμβόλαιο της οικογενειακής τους κατοικίας στη Ζυρίχη Ελβετίας.
- Την από 10.11.2015 Βεβαίωση του ελβετικού σχολείου «Zurich International School» που αφορά την κόρη της-..... (.....) του
- Την από 10.11.2015 Βεβαίωση του ελβετικού σχολείου «INTERNATIONAL SCHOOL OF ZUG ANS LUZERN» που αφορά τον υιό της του
- Το από 02.05.2016 Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της χώρας της Ελβετίας.
- Την από 14.6.2016 Βεβαίωση της εταιρείας «.....», με την οποία βεβαιώνεται ότι το κόστος της μισθοδοσίας του συζύγου της επαναχρεώνεται εξ ολοκλήρου στην ελβετική εταιρεία «.....».
- Την από 5.1.2015 Επιστολή της εταιρείας «.....» προς την αρμόδια ελβετική Υπηρεσία Οικονομίας και Εργασίας.
- Τα υπ' αριθ. /2015, /2015, /2015, /2015, /2015, /2015, /2015, /2015 και /2015 Τιμολόγια Παροχής

Υπηρεσιών, από τα οποία αποδεικνύεται ότι το σύνολο του κόστους της μισθοδοσίας του συζύγου της το επίμαχο φορολογικό έτος 2015 επαναχρεώνονταν στις αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες «.....» και «.....».

- Το ατομικό φύλλο εγγραφής μαθητή του κέντρου εκμάθησης ξένων γλωσσών «.....», από το οποίο αποδεικνύεται η συμμετοχή του συζύγου της σε μαθήματα εκμάθησης της γερμανικής γλώσσας.

- Την από 23.10.2015 επιστολή για την παραλαβή συστήματος συναγερμού για την ως άνω μισθωμένη οικία τους στη Ζυρίχη Ελβετίας.

- Την από 21.9.2015 επιστολή για την ανάθεση της συντήρησης των κοινών χώρων πρασίνου της ως άνω μισθωμένης οικίας τους στη Ζυρίχη Ελβετίας.

- Το από 02.05.2016 Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της χώρας της Ελβετίας που αφορά το σύζυγό της

- Την από 15.9.2015 σύμβαση αγοραπωλησίας οχήματος που αφορά το σύζυγό της

- Την από 2.10.2015 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης οχήματος που αφορά το σύζυγό της

Επειδή το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της **κύριας και μόνιμης** εγκατάστασής του. Όπως είναι γνωστό για την απόκτηση κατοικίας με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Αστικού Κώδικα απαιτούνται το υλικό στοιχείο της πραγματικής εγκατάστασης σε ορισμένο τόπο και το βουλευτικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, η βούληση δηλαδή του προσώπου να καταστήσει τον τόπο αυτό το κέντρο των βιοτικών του (κοινωνικών, επαγγελματικών κτλ) σχέσεων. Το άτομο με την παροδική απομάκρυνσή του από τον τόπο της προηγούμενης κατοικίας του δεν αποκτά νέα κατοικία, εφόσον πρόθεσή του δεν είναι να καταστήσει το νέο αυτό τόπο κέντρο των βιοτικών του σχέσεων, κατά συνέπεια διατηρεί την ίδια κατοικία που είχε πριν από την εγκατάστασή του στο νέο τόπο. Συνεπώς για να θεωρηθεί ένα φυσικό πρόσωπο κάτοικος εξωτερικού πρέπει να προκύπτει ότι άλλαξε το μόνιμο κέντρο των βιοτικών και κοινωνικών του σχέσεων μεταφέροντάς το στην αλλοδαπή, η παροδική δε απομάκρυνση του ατόμου από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας του και η προσωρινή εγκατάστασή του στην αλλοδαπή δε σημαίνει ότι είναι μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής. Τα κριτήρια καθορισμού της έννοιας της κατοικίας αφορούν τόσο τον επαγγελματικό και προσωπικό δεσμό ενός ατόμου με συγκεκριμένο τόπο όσο και τη διάρκεια αυτού του δεσμού και πρέπει να εξετάζονται σωρευτικά.

Επειδή, σύμφωνα και με τα κριτήρια για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας κατά τον ΟΟΣΑ, η έννοια της οικογενειακής εστίας δεν εξαντλείται μόνο στο αντικειμενικό γεγονός της διατήρησης στέγης (κατά κυριότητα, νομή ή και κατοχή) σε ένα από τα δύο κράτη, στην οποία στέγη τυχόν διαμένει το φυσικό πρόσωπο και η στενή του οικογένεια (corpus). Αντίθετα, για την κατάφαση του κριτηρίου της οικογενειακής εστίας απαιτείται και η βούληση του φυσικού προσώπου και της οικογένειάς του να καταστήσουν τη στέγη αυτή, οικογενειακή τους εστία (animus).

Επειδή, εν προκειμένω, από την εξέταση των ως άνω προσκομισθέντων εγγράφων προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Από το προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 2, ήτοι την από 23.1.2015 Επιστολή της εταιρείας «.....» προς τον

σύζυγο της προσφεύγουσας, με την οποία συμφωνείται η απόσπασή του στην ελβετική εταιρεία «.....», προκύπτει ότι και κατά τη διάρκεια διαμονής του στην Ελβετία, θα παραμείνει στο προσωπικό της θα συνεχίσει να λαμβάνει τις μηνιαίες αποδοχές από την Ελλάδος, συμπεριλαμβανομένων της ασφάλισης υγείας και ατυχήματος και η Ελλάδος, ως εργοδότης, θα προβαίνει για λογαριασμό του στην καταβολή των απαιτούμενων ποσών για φορολογικά ζητήματα καθώς και των ποσών κοινωνικής ασφάλισης αλλά και στις απαιτούμενες παρακρατήσεις με βάση το μισθό του και τα πληρωτέα επιδόματα από τους ισχύοντες όρους και συνθήκες της σύμβασης εργασίας του με τη Ελλάδος για το χρονικό διάστημα της παραμονής του στο εξωτερικό.

Στα ανωτέρω συνηγορεί και το γεγονός ότι από την εικόνα αποδοχών του συζύγου της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με την αυτόματη ενημέρωση του συστήματος TAXIS, προκύπτει ότι ο εργοδότης του έχει καταβάλει τακτικές αποδοχές.

- Από το προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 11, ήτοι την από 5.1.2015 Επιστολή της εταιρείας «.....» προς την αρμόδια ελβετική Υπηρεσία Οικονομίας και Εργασίας, προκύπτει ότι η διάρκεια της ανάθεσης έργου από την προς τον σύζυγο της προσφεύγουσας είναι από 15/01/2015 έως 31/12/2017 και πως η δεν θα καταβάλει ως εργοδότης επιπρόσθετα επιδόματα, ασφάλιστρα υγείας, φόρους ή κοινωνικές εισφορές στην Ελβετία για λογαριασμό του.

- Από το προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3, ήτοι την από 10.12.2014 Έγκριση Μετεγκατάστασης σε άλλη χώρα («Intercountry Relocation Authorization»), από την οποία αποδεικνύεται η ανάληψη εκ μέρους του συζύγου της προσφεύγουσας των καθηκόντων του Διευθύνοντος Συμβούλου («Managing Director») στην περιοχή των, προκύπτει ότι πρόκειται για παγκόσμια προσωρινή τοποθέτηση του στη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου περιφέρειας με εκτιμώμενη ημερομηνία λήξης την 31/12/2017.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι πέραν της διατήρησης στέγης της προσφεύγουσας μετά του συζύγου της (corpus) στην Ελβετία (σχετ. το μισθωτήριο συμβόλαιο με μισθωτή την και κατοίκους την προσφεύγουσα μετά του συζύγου της), δεν πληρούται εν προκειμένω και η προϋπόθεση της ύπαρξης βούλησης της προσφεύγουσας και της οικογένειάς της να καταστήσουν τη στέγη αυτή οικογενειακή τους εστία (animus). Και τούτο διότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οικογενειακή εστία δημιουργείται στον τόπο όπου διαμένει το φυσικό πρόσωπο, με πρόθεση συνέχειας και μονιμότητας. Εξάλλου από τις συνεκτιμώμενες βεβαιώσεις των ελβετικών σχολείων προκύπτει ότι τα δύο τέκνα της προσφεύγουσας φοιτούν σε σχολεία της Ζυρίχης μόλις από τον Αύγουστο του 2015. Τέλος το γεγονός ότι η διάρκεια της ανάθεσης έργου από την προς τον σύζυγο της προσφεύγουσας είναι διετής και το ότι η προσωρινή τοποθέτηση του στη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου περιφέρειας έχει εκτιμώμενη ημερομηνία λήξης την 31/12/2017, δεν καταδεικνύει τη πρόθεση τους να καταστήσουν την Ελβετία τόπο μόνιμης κατοικίας τους.

Επειδή περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τόσο το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων του συζύγου της προσφεύγουσας και κατά συνέπεια και της ίδιας όσο και ο τόπος των περιουσιακών τους συμφερόντων, των διοικητικών τους δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς) είναι η Ελλάδα για το έτος 2015, πολλώ μάλλον κι εφόσον τεκμηριώνεται το προσωρινό της διαμονής τους στην Ελβετία.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητες τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.

Επειδή, η αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται το διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του.

Επειδή η υπ' αριθμ./2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της. Σε αυτήν εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Εξάλλου, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το φορολογικό έτος 2015 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και ως εκ τούτου μπορεί να μεταφέρει τη φορολογική της κατοικία της στην Ελβετία είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.