



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2427

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 του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά της υπ' αριθμ./2016 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στο υπ' αριθμ./2016 αίτημα του 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 του 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 του 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 του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για μεταφορά στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

«.....Στην ως άνω εργασιακή σύμβαση του ορίζεται ρητά ότι κατά τη διάρκεια της διαμονής του στην, θα συνεχίζει να λαμβάνει τις μηνιαίες αποδοχές και τα επιδόματα του από την εταιρία, όπου εργαζόταν έως τις 14 Ιανουαρίου 2015 κατά τα ανωτέρω, συμπεριλαμβανομένων της ασφάλισης υγείας και ατυχήματος, σε συμφωνία με τους τρέχοντες όρους και συνθήκες της σχέσεως εργασίας του με την

Επιπροσθέτως, προβλέπεται ότι η, 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 ποσό του μισθού του και τα πληρωτέα επιδόματα υπό τους ισχύοντες όρους και συνθήκες της σύμβασης εργασίας του με την για το χρονικό διάστημα της παραμονής του εξωτερικό.

Κατά συνέπεια, ο διατηρούσε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2015 ισχυρούς οικονομικούς δεσμούς με την Ελλάδα και για το λόγο αυτό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 παρ.1 εδ.α του Ν.4172/2013, τεκμαίρεται πως το κέντρο ζωτικών του συμφερόντων ήταν στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2015.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω δεδομένων, ο δεν μπορεί να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία και συνεπώς θα πρέπει να υποβληθεί δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 δηλώνοντας το παγκόσμιο εισόδημα του, 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 να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί του αιτήματός του περί μεταφοράς της φορολογικής του 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

-Η κύρια και μόνιμη του κατοικία βρίσκεται στην Ελβετία σύμφωνα με τον ορισμό της κατοικίας του αστικού κώδικα. Εκεί βρίσκεται το κέντρο των οικογενειακών σχέσεων του, των υλικών του συμφερόντων και των εν γένει βιοτικών του σχέσεων με παράλληλη βούληση να καταστήσει το εν λόγω τόπο κέντρο ύπαρξης και των εν γένει βιοτικών του σχέσεων.

-Η ελληνική εταιρεία δεν επιβαρυνόταν με κανένα είδους κόστους σχετικό με τη μισθοδοσία του, καθώς το συνολικό εργοδοτικό κόστος συμφωνήθηκε να μετακυλύεται στην ελβετική και την

αυστριακή εταιρεία κι ως εκ τούτου το κέντρο των οικονομικών συμφερόντων του παρέμεινε στην Ελβετία καθ' όλο το φορολογικό έτος 2015.

-Σε κάθε περίπτωση η παρουσία του 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.

-Προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στο σύνολο των δικαιολογητικών της Εγκυκλίου 1260/2014 η οποία δίνει οδηγίες για τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας, ομοίως και η ΠΟΛ 1058/2016.

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

-Το φορολογικό έτος 2015 διατηρούσε αναμφίβολα τη μόνιμη οικογενειακή του εστία στην Ελβετία και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω χώρα αποτέλεσε το κέντρο των οικονομικών του συμφερόντων.

- 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.

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

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του 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 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μόνιμη κατοικία του όπου ζει και εργάζεται ως Διευθύνων Σύμβουλος της περιοχής των από τις αρχές του 2015 έως και σήμερα (ημερομηνία σύνταξης της ενδικοφανούς προσφυγής) ευρίσκεται στην Ελβετία και ήδη και η σύζυγός του από τις αρχές του 2015 μετά των τέκνων τους διαμένουν πλέον μόνιμα στο εξωτερικό. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι δικαιολογητικά – έγγραφα:

- Την από 2.5.1990 σύμβαση μεταξύ του ιδίου και της ελληνικής εταιρείας «.....».
- Την από 23.1.2015 Επιστολή της εταιρείας «.....» προς τον προσφεύγοντα, με την οποία συμφωνείται η απόσπασή του στην ελβετική εταιρεία «.....».
- Την από 5.1.2015 Επιστολή της εταιρείας «.....» προς την αρμόδια ελβετική Υπηρεσία Οικονομίας και Εργασίας.
- Την από 10.12.2014 Έγκριση Μετεγκατάστασης σε άλλη χώρα («Intercountry Relocation Authorization»), από την οποία αποδεικνύεται η ανάληψη εκ μέρους του 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 του προσφεύγοντος και της συζύγου του, , 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 του (.....) του
- Την από 10.11.2015 Βεβαίωση του ελβετικού σχολείου «INTERNATIONAL SCHOOL OF ZUG ANS LUZERN» που αφορά τον υιό του 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 επαναχρεώνεται εξ ολοκλήρου στην ελβετική εταιρεία «.....».
- Τα υπ' αριθ. /2015, /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 το επίμαχο φορολογικό έτος 2015 επαναχρεώνονταν στις αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες «.....» και «.....».
- 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 ατομικό φύλλο εγγραφής μαθητή του κέντρου εκμάθησης ξένων γλωσσών «.....», από το οποίο αποδεικνύεται η συμμετοχή του σε μαθήματα εκμάθησης της γερμανικής γλώσσας.
- Το από 02.05.2016 Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της χώρας της Ελβετίας που αφορά τη σύζυγό του
- Την από 15.9.2015 σύμβαση αγοραπωλησίας οχήματος.
- Την από 2.10.2015 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης οχήματος.

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 προσφεύγοντα, 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, 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 για το χρονικό διάστημα της παραμονής του στο εξωτερικό.

Στα ανωτέρω συνηγορεί και το γεγονός ότι από την εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντα 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 3, 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 προσφεύγοντα 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 προσφεύγοντος.

- Από το προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 4, ήτοι την από 10.12.2014 Έγκριση Μετεγκατάστασης σε άλλη χώρα («Intercountry Relocation Authorization»), από την οποία αποδεικνύεται η ανάληψη εκ μέρους του προσφεύγοντος των καθηκόντων του Διευθύνοντος Συμβούλου («Managing Director») στην περιοχή των, προκύπτει ότι πρόκειται για παγκόσμια προσωρινή τοποθέτηση του προσφεύγοντος 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 του προσφεύγοντος (corpus) στην Ελβετία (σχετ. το μισθωτήριο συμβόλαιο με μισθωτή την και κατοίκους τον προσφεύγοντα μετά της συζύγου του), δεν πληρούται εν προκειμένω και η προϋπόθεση της ύπαρξης βούλησης του προσφεύγοντος και της οικογένειάς του 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 του προσφεύγοντος φοιτούν σε σχολεία της Ζυρίχης μόλις από τον Αύγουστο του 2015. Τέλος το γεγονός ότι η διάρκεια της ανάθεσης έργου από την προς τον προσφεύγοντα 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 του να καταστήσει την Ελβετία τόπο μόνιμης κατοικίας του.

Επειδή περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τόσο το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων του προσφεύγοντος όσο και ο τόπος των περιουσιακών του συμφερόντων, των διοικητικών του 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 του στην Ελβετία.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές 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 εμπεριστατωμένα 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 του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2015 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και ως εκ τούτου μπορεί να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία του 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 του του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.