



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2406

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

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' 55/16-01-2014).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ , κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου, και της του , ΑΦΜ κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου, κατά: της παράλειψης της Δ.Ο.Υ. να

εκδώσει πράξη αλλαγής φορολογικής κατοικίας εντός της νόμιμης προθεσμίας, έπειτα από τις σχετικές υπ' αριθ. πρωτ..... -2016 και -2016 αιτήσεις, άλλως κατά της σιωπηρής απόρριψης των παραπάνω αιτήσεων και κάθε άλλης, τυχόν, μεταγενέστερης πράξης και, ιδίως, των δύο εκπροθέσμων πράξεων με ημερομηνία2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις από 2016 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , ΑΦΜ και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθ. -2016 και -2016 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκαν οι υπ' αριθ. πρωτ. -2016 και -2016 αιτήσεις των προσφευγόντων για μεταβολή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και την μεταφορά τους στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες απορριπτικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του αιτήματός τους περί μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας για το έτος 2015 από την Ελλάδα στο Ηνωμένο Βασίλειο και να γίνει δεκτό το αίτημά τους για μεταφορά τους στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.
- Παράβαση των διατάξεων της ΣΑΔΦ Ελλάδος – Ηνωμένου Βασιλείου.
- Ανεπαρκής αιτιολογία.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση η Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα των προσφευγόντων για αλλαγή φορολογικής κατοικίας αναγράφοντας ότι: *«Μετά τον έλεγχο των δικαιολογητικών που προσκομίσατε σας ενημερώνουμε ότι δεν πληρείτε τις προϋποθέσεις για τη μετεγγραφή σας στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καθώς δεν προκύπτει μετατόπιση του κέντρου των ζωτικών σας συμφερόντων στην αλλοδαπή (σχετική η ΠΟΛ 2058/2015)».*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως βάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες, η φορολογική αρχή εξέτασε μεν το σύνολο των προσκομισθέντων εγγράφων, χωρίς ωστόσο να εξειδικεύσει τους λόγους απόρριψης, δηλαδή δεν εξήγησε ποιες εκ των προϋποθέσεων της ΠΟΛ 1058/2015 δεν πληρούνται από τους προσφεύγοντες.

Επειδή ωστόσο, οι προσφεύγοντες κατά την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισαν το σύνολο των εγγράφων που είχαν συνυποβάλει με τις σχετικές αιτήσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και λαμβανομένης υπ όψιν της γενικής απόρριψης του αιτήματός τους αυτό εξετάζεται από την υπηρεσία μας επί της ουσίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2732/1953 (ΦΕΚ Α 329/12-11-1953) 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 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/τ. Α') ορίζεται ότι:

«1. Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και

γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου.

2. Άτομον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος θ' απαλλάσσεται του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός του Ηνωμένου Βασιλείου καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

α) αν ευρίσκεται εντός του Ηνωμένου Βασιλείου δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και

γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον.

3. Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχουν εφαρμογήν επί κερδών ή αμοιβών προσώπων λαμβανόντων μέρος εις δημόσια θεάματα ως οι καλλιτέχναι του θεάτρου, κινηματογράφου ή ραδιοφωνικού σταθμού, οι μουσικοί και οι αθληταί.»

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 ορίζεται: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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 εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

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, στο άρθρο 9 του ως άνω νόμου 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, με το άρθρο 67§4 του ως Ν. 4172/2013 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 ζημιές 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 συμπαράσταση. 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 προβλέπεται:

«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.

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 Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα...

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 Δ/σης 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.

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 ίδια ως άνω απόφαση κρίθηκε ότι: «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 (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, ΑΠ 229/1964, ΝοΒ 12,803, ΑΠ 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16.5.2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25.1.2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η μόνιμη κατοικία τους από τις 2 Φεβρουαρίου 2015 για τον πρώτο και από 31 Μαΐου 2015 για τη δεύτερη έως και σήμερα ευρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών τους, συνυποβάλλουν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα έγγραφα:

- Την από 13/04/2015 σύμβαση υπηρεσιών Διευθυντή μεταξύ του πρώτου εκ των προσφευγόντων και της με αναφερόμενη έναρξη απασχόλησης στις 02/02/2015. (σχετικό 1).
- Το από 17/06/2016 Πιστοποιητικό εργασίας της για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων (σχετικό 2).
- Το από 11/02/2015 έντυπο αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων από την εταιρεία «.....» (σχετικό 3).
- Την από 21/01/2016 Βεβαίωση της εταιρείας σύμφωνα με την οποία η δεύτερη εκ των προσφευγόντων απασχολήθηκε στην εταιρεία από 03/07/2013 έως και 16/07/2015 οπότε και αποχώρησε οικειοθελώς (σχετικό 4).
- Το από 25/05/2015 Μισθωτήριο Συμβόλαιο κατοικίας για το χρονικό διάστημα 25/05/2015 έως 24/05/2016 (σχετικό 5).
- Το από 16/05/2016 συμπληρωματικό συμφωνητικό μίσθωσης για το χρονικό διάστημα από 25/05/2016 έως και 24/05/2017 (σχετικό 6).
- Την από 23/06/2016 Βεβαίωση του College, βάσει της οποίας ο υιός των προσφευγόντων είναι σπουδαστής από 07/09/2015. (σχετικό 7).
- Την από 23/06/2016 Βεβαίωση του Δημοτικού Σχολείου , βάσει της οποίας η κόρη των προσφευγόντων είναι μαθήτρια από 02/09/2015. (σχετικό 8).
- Την από 28/11/2016 βεβαίωση του Κολλεγίου ότι ο υιός των προσφευγόντων παρακολουθεί το κολλέγιο από τις 07/09/2015 μέχρι και σήμερα. (σχετικό 9)

- Την από 25/11/2016 βεβαίωση του Δημοτικού Σχολείου ότι η κόρη των προσφευγόντων είναι μαθήτρια του σχολείου εγγεγραμμένη από τις 2 Σεπτεμβρίου 2015. (σχετικό 10)
- Την από 04 Μαρτίου 2016 Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο από το Τμήμα Εσόδων και Τελωνείων της Αυτού Μεγαλειότητας για το χρονικό διάστημα από 02/02/2015 έως 04/03/2016 για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων (με σχετική επικύρωση APOSTILLE) (σχετικό 11).
- Την από 06/07/2016 Αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων. (σχετικό 12).
- Την από 06/07/2016 Αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου για τη δεύτερη εκ των προσφευγόντων. (σχετικό 13).

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης νομολογίας για να κριθεί η κατοικία ενός φυσικού προσώπου, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως 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 δεσμών κλπ.

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 από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι πέραν της διατήρησης στέγης του (corpus) στο Ηνωμένο Βασίλειο (σχετ. το μισθωτήριο συμβόλαιο με μισθωτές τόσο τον ίδιο όσο και τη σύζυγό του και η ανανέωση αυτού), 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 οικογενειακή εστία δημιουργείται στον τόπο όπου διαμένει το

φυσικό πρόσωπο, με πρόθεση συνέχειας και μονιμότητας (σχετ. βεβαιώσεις φοίτησης των τέκνων των προσφευγόντων σε σχολεία του Ηνωμένου Βασιλείου από το Σεπτέμβριο του 2015).

Επειδή πέραν αυτού, ο προσφεύγων είχε, κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, τον τόπο της επαγγελματικής του εγκατάστασης και κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων στο Ηνωμένο Βασίλειο, τούτο δε επιβεβαιώνεται και από τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία που έχει προσκομίσει ο προσφεύγων, ήτοι την από 13/04/2015 Σύμβαση υπηρεσιών διευθυντή και το από 17/06/2015 πιστοποιητικό εργασίας με τα οποία βεβαιώνεται ότι ο απασχολείται από την εταιρεία «.....» σε πλήρες ωράριο από την 02/02/2015. Ως εκ τούτου, από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Συμφωνία μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου περί αποφυγής διπλής φορολογίας προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, 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 δεσμών του προσφεύγοντος είναι το Ηνωμένο Βασίλειο. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του πρώτου εκ των προσφευγόντων ότι το φορολογικό έτος 2015 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βασίμως προβάλλεται και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του, εφόσον βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

Επειδή ωστόσο, η σύζυγος και δεύτερη εκ των προσφευγόντων, σύμφωνα με την από 21/01/2016 σχετική βεβαίωση της, εργάστηκε στην εταιρεία από το 2013 και αποχώρησε οικειοθελώς την 16/07/2015. Συγκεκριμένα, η είχε κανονική απασχόληση στην ανωτέρω εταιρεία έως την 31/05/2015, ενώ το διάστημα από την 01/05/2015 έως 16/07/2015 αφορούσε στη λήψη κανονικής ετήσιας άδειας, σχολικής άδειας και άδειας μετ' αποδοχών.

Επομένως, δεν προκύπτει η διαμονή της στο Ηνωμένο Βασίλειο για διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες, και ο σχετικός ισχυρισμός της ότι κατά το έτος 2015 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κρίνεται αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και της του με ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την αποδοχή αυτής ως προς το αίτημα του για τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας και τη μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και

β) την απόρριψη αυτής ως προς το αντίστοιχο αίτημα της , σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

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.