



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14-03-2017

Αριθμός απόφασης: 708

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αρ. πρωτοκόλλου/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή των: α) . . του, **ΑΦΜ**, κατοίκου , επί της οδού, Τ.Κ..... και β) . . του, **ΑΦΜ**:....., κατοίκου , επί της οδού, Τ.Κ..... κατά της υπ.αρ./.....-2016 αρνητικής απάντησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί των αιτήσεων των προσφευγόντων για μεταβολή φορολογικής κατοικίας.

4. Την υπ.αρ./.....-2016 αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επί των αιτήσεων των προσφευγόντων για μεταβολή φορολογικής κατοικίας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) . . του, **ΑΦΜ** και β) . . 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:

Οι προσφεύγοντες είναι Έλληνες υπήκοοι, οι οποίοι, όπως αναφέρεται στην προσφυγή τους, από το καλοκαίρι του 2014 έχουν μετοικήσει οικογενειακώς με την ανήλικη κόρη τους στη Νέα Ζηλανδία, με σκοπό την μόνιμη εγκατάσταση τους εκεί, λόγω της επαγγελματικής απασχόλησης του προσφεύγοντα, στο Πανεπιστήμιο στο Νέας Ζηλανδίας. Με τις υπ' αριθ. πρωτ. και/.....-2016 αιτήσεις τους, ζήτησαν από το Μητρώο της Δ.Ο.Υ., τη μεταβολή της φορολογικής τους κατοικίας από την Ελλάδα στη Νέα Ζηλανδία, όπου βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων και τη μεταφορά τους στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών τους, ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ' αριθ./-2016 αίτηση, με την οποία προσκόμισε τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας.

Με την προσβαλλόμενη, με αριθμό πρωτοκόλλου/-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η φορολογική αρχή επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 3 και 4 του Ν.4172/2013 απέρριψε το αίτημα των προσφευγόντων περί μεταβολής της φορολογικής τους κατοικίας από την Ελλάδα στη Νέα Ζηλανδία καθώς οι προσφεύγοντες συνδέονται άμεσα και μόνιμα με εργοδότη του δημοσίου τομέα, χωρίς να διακοπεί η σχέση αυτή, λόγω της προσωρινής άδειας άνευ αποδοχών που τους χορηγήθηκε από τους εργοδότες τους, η οποία διακόπηκε τον Δεκέμβριο του 2015, οπότε και επανήλθαν στις υπηρεσίες τους, όπου υπηρετούν ως σήμερα.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική διοίκηση παραβίασε το νόμο και απέρριψε με εσφαλμένη αιτιολογία, το αίτημά τους για αλλαγή φορολογικής κατοικίας. Όπως ισχυρίζονται, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1058/2015 οι προσφεύγοντες προσκόμισαν στην υπηρεσία όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξουν ότι το έτος 2015 διέμειναν οικογενειακώς σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή, όπου μετέφεραν το κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων, ήτοι βεβαιώσεις φορολογικής κατοικίας από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων του της Νέας Ζηλανδίας, βεβαιώσεις από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους, βεβαίωση εργασίας από το Πανεπιστήμιο της Νέας Ζηλανδίας καθώς και βεβαίωση εγγραφής και φοίτησης της ανήλικης κόρης τους στο Γυμνάσιο Ενδιάμεσης Γενικής Εκπαίδευσης της Νέας Ζηλανδίας, από τις οποίες προκύπτει ότι το έτος 2015, ήταν φορολογικοί κάτοικοι Νέας Ζηλανδίας,
- Ο προσφεύγων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4 παρ.1 περ.β του Ν. 4172/2013, οπότε η επίκληση της υπηρεσίας “περί άμεσης και μόνιμης σύνδεσής του με εργοδότη του δημοσίου τομέα”, δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο που θέτει ρητές προϋποθέσεις που δεν συντρέχουν, όπως ισχυρίζεται, στο πρόσωπό του, διότι σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 27 του Ν. 4009/2011 όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 39 του Ν. 4186/2013 ορίζεται ότι: 1. «Επιτρέπεται, ύστερα από εισήγηση του Κοσμήτορα, απόφαση της κοσμητείας και σχετική πράξη που εκδίδεται από τον Πρύτανη, μετά από έλεγχο νομιμότητας και σκοπιμότητας, η χορήγηση άδειας χωρίς αποδοχές σε καθηγητές του ιδρύματος, εφόσον δεν παρεμποδίζεται η ομαλή λειτουργία της σχολής», ενώ σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: “κατά το διάστημα της άδειας άνευ αποδοχών το σύνολο των συνταξιοδοτικών, ασφαλιστικών και λοιπών εισφορών για τον καθηγητή καταβάλλονται από τον ίδιο”,

- Η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4 παρ.1 περ.β του Ν. 4172/2013, διότι είναι μόνιμη υπάλληλος του ΝΠΔΔ “ ..”, κλάδου ΠΕ-Διοικητικού Οικονομικού, με βαθμό Δ3, η οποία, κατέχει την δημοσιοϋπαλληλική ιδιότητα και έχει την ελληνική ιθαγένεια, ωστόσο δεν υπηρετεί στην αλλοδαπή ούτε μετέβη εκεί για να υπηρετήσει με την ιδιότητά της αυτή, όπως απαιτεί ο παραπάνω νόμος, ως αθροιστική προϋπόθεση προκειμένου να τύχει εφαρμογής. Επίσης, σύμφωνα, με το άρθρο 51 παρ. 2 του Υ.Κ., αιτήθηκε και έλαβε άδεια άνευ αποδοχών για πέντε (5) έτη, διακόπτοντας έτσι την υπαλληλική σχέση με το ΝΠΔΔ καθώς ο χρόνος της άδειας δεν αποτελεί χρόνο πραγματικής υπηρεσίας, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου αυτού.
- Το έτος 2015, διέμειναν στη Νέα Ζηλανδία, περισσότερες από 183 ημέρες, με αποτέλεσμα οι δεσμοί με την χώρα αυτή, να είναι ισχυροί για το κρίσιμο χρονικό διάστημα αυτό, όπως αποδεικνύεται και από τα δικαιολογητικά που προσκόμισαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013, εφόσον ο υπόχρεος, αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει, εντός προθεσμίας 30 ημερών, από την κοινοποίηση της πράξης σε αυτόν, να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης υπόκεινται οι ρητές πράξεις που εκδίδονται από την Φορολογική Αρχή, από την 1.8.2013 και εφεξής. Προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση, είναι απαράδεκτη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 περ. α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αναφορικά με την έννοια της φορολογικής κατοικίας, ορίζεται ότι “α) ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον 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.

Ενώ στην παράγραφο 2 αυτού, όπως αντικαταστάθηκε με τη παρ.2 του άρθρου 21 Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι “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, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 27 του Ν. 4009/2011, “Δομή, λειτουργία, διασφάλιση της ποιότητας των σπουδών και διεθνοποίηση των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων. Δομή, λειτουργία, διασφάλιση της ποιότητας των σπουδών και διεθνοποίηση των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων”, ορίζεται ότι “5. Επιτρέπεται, ύστερα από εισήγηση του κοσμήτορα και απόφαση της κοσμητείας, η χορήγηση άδειας χωρίς αποδοχές σε καθηγητές του ιδρύματος, εφόσον δεν παρεμποδίζεται η ομαλή λειτουργία της σχολής. Κατά το διάστημα της άδειας άνευ αποδοχών το σύνολο των συνταξιοδοτικών, ασφαλιστικών και λοιπών εισφορών για τον καθηγητή καταβάλλονται από τον ίδιο”, ενώ στην παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι “6. Ο συνολικός χρόνος χορήγησης αδειών άνευ αποδοχών σε κάθε καθηγητή δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία έτη”.

Επειδή, σύμφωνα με τον Ν. 3528/09-02-2007, ΦΕΚ 26 Α’/9-2-2007 “Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.”, άρθρο 51 “Άδειες χωρίς αποδοχές”, ορίζεται ότι: 1. Επιτρέπεται η χορήγηση στον υπάλληλο, μετά από αίτηση του, άδειας χωρίς αποδοχές, εφόσον οι ανάγκες της υπηρεσίας το επιτρέπουν. Η άδεια αυτή δεν μπορεί να υπερβεί τον ένα (1) μήνα εντός του ίδιου ημερολογιακού έτους.

2. Στους υπαλλήλους επιτρέπεται η χορήγηση άδειας χωρίς αποδοχές συνολικής διάρκειας έως δύο (2) ετών, ύστερα από αίτηση τους και γνώμη του υπηρεσιακού συμβουλίου, για σοβαρούς ιδιωτικούς λόγους. Σύμφωνα, με το άρθρο 37 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι στην παρ. 2 του άρθρου 51 του ν. 3528/2007 (Υπαλληλικός Κώδικας – Α’ 26), αντί των λέξεων «δύο (2) ετών» τίθενται οι λέξεις «πέντε (5) ετών».

3. Υπάλληλος, του οποίου σύζυγος υπηρετεί στο εξωτερικό σε ελληνική υπηρεσία του Δημοσίου, νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ή άλλου φορέα του δημόσιου τομέα ή σε υπηρεσία ή φορέα

της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε διεθνή οργανισμό, στον οποίο μετέχει και η Ελλάδα, δικαιούται να πάρει άδεια χωρίς αποδοχές μέχρι έξι (6) έτη συνεχώς ή και τμηματικά, εφόσον έχει συμπληρώσει διετή πραγματική υπηρεσία.

4. Στον υπάλληλο που αποδέχεται θέση στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή σε διεθνή οργανισμό, στον οποίο μετέχει η Ελλάδα, χορηγείται μετά από γνώμη του υπηρεσιακού συμβουλίου άδεια χωρίς αποδοχές μέχρι πέντε (5) έτη, η οποία μπορεί να παραταθεί με την ίδια διαδικασία για μία ακόμα πενταετία. Αν ο υπάλληλος δεν εμφανιστεί να αναλάβει καθήκοντα μέσα σε δύο (2) μήνες από τη λήξη της άδειας, θεωρείται ότι παραιτήθηκε αυτοδικαίως από την υπηρεσία.

5. Ο χρόνος της άδειας χωρίς αποδοχές αποτελεί χρόνο πραγματικής υπηρεσίας μόνο στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 4 του παρόντος άρθρου.

6. Κατά τη διάρκεια της άδειας της παρ. 4 του άρθρου αυτού ο υπάλληλος υποχρεούται να καταβάλλει τις νόμιμες κρατήσεις για κύρια και επικουρική ασφάλιση και στα ταμεία πρόνοιας, οι οποίες αντιστοιχούν στο βαθμό ή το μισθό της υπηρεσίας στην οποία ανήκει οργανικά.

Επειδή, η έννοια της κατοικίας κρίνεται από τις διατάξεις των άρθρων 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα, όπου προβλέπεται ότι το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Η κατοικία διατηρείται ωσότου αποκτηθεί νέα. Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του. Συνεπώς, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται πραγματική εγκατάσταση σε ορισμένο τόπο (*corpus*) και βούληση του ατόμου (*animus*) να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξης του, των βιοτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1177/14-07-2014, "Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013", στην παράγραφο 1 αυτού, ορίζεται ότι "από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α΄ της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή: i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω

φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή. Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού. Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1260/19-12-2014 “Σχετικά με τη φορολογική κατοικία”, ορίζεται ότι “2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή: (α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος/τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική/δημόσια/άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται)”, β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης, ενώ στην παράγραφο 4 ορίζεται ότι “4....Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ)”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1058/2015 (ΦΕΚ Β΄ 459/26-03-2015), “Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 4174/2013”, στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι “1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. Όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. 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. 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 που θα δοθούν από τη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.”, ενώ στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι “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, ενώ στην παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι “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.”

Επειδή, το διάστημα χορήγησης άδειας χωρίς αποδοχές μπορεί να συνεπάγεται διακοπή της σχέσης του προσφεύγοντα με το εν λόγω Α.Ε.Ι., δηλαδή την διακοπή της φυσικής του παρουσίας, του διδακτικού του έργου, της συμμετοχής του σε ερευνητικά προγράμματα ή σε συλλογικά όργανα, σε καμία περίπτωση όμως δεν σημαίνει λύση της εργασιακής του σχέσης, παραίτηση ή απόλυσή του. Δηλαδή, παρά τη μακροχρόνια άδεια άνευ αποδοχών που έλαβε, δεν έχασε την ιδιότητα του Δημοσίου Υπαλλήλου, γιατί ενώ έχει ανασταλεί η καταβολή των αποδοχών του δεν έχει ανασταλεί όμως ούτε η υγειονομική περίθαλψη, ούτε το δικαίωμα επαναφοράς του στην υπηρεσία, μετά το τέλος της αδειάς αυτής.

Επειδή, το διάστημα χορήγησης άδειας χωρίς αποδοχές μπορεί μεν να συνεπάγεται διακοπή της υπαλληλικής σχέσης της προσφεύγουσας με το ΝΠΔΔ όπου εργάζεται, δηλαδή την διακοπή της φυσικής της παρουσίας στο χώρο εργασίας της και της παροχής των υπηρεσιών που της έχουν ανατεθεί, σε καμία περίπτωση όμως δεν σημαίνει λύση της εργασιακής της σχέσης, παραίτηση ή απόλυσή της. Δηλαδή, παρά τη μακροχρόνια άδεια άνευ αποδοχών που έλαβε η προσφεύγουσα, δεν έχασε την ιδιότητα του Δημοσίου Υπαλλήλου, γιατί ενώ έχει ανασταλεί η καταβολή των αποδοχών της δεν έχει ανασταλεί όμως ούτε η υγειονομική περίθαλψη, ούτε το δικαίωμα επαναφοράς της στην υπηρεσία, μετά το τέλος της αδειάς αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 27 του Ν. 4009/2011, ο συνολικός χρόνος χορήγησης άδειας άνευ αποδοχών που μπορεί να χορηγηθεί, σε κάθε καθηγητή, δεν μπορεί να υπερβεί τα τρία έτη και δεδομένου ότι ο σύζυγος διέκοψε την άδεια άνευ αποδοχών και επέστρεψε στην Ελλάδα και στην εργασία του από 01/01/2016, θεωρούμε ότι δεν υφίσταται λόγος αλλαγής της φορολογικής τους κατοικίας.

Επειδή, οι εργοδότες τους, ήτοι το εν λόγω Α.Ε.Ι. και τα, κατά το διάστημα της αδειάς άνευ αποδοχών των εργαζομένων συνεχίζουν να παραμένουν εργοδότες τους και υπεύθυνοι έναντι των δημοσίων αρχών στην Ελλάδα, σε σχέση με όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, σύμφωνα με το Ελληνικό δίκαιο.

Επειδή, η παροδική απομάκρυνση του προσφεύγοντα και της οικογενείας του από τον τόπο μόνιμης κατοικίας τους και η προσωρινή εγκατάστασή τους στη Νέα Ζηλανδία, λόγω επαγγελματικής απασχόλησης του προσφεύγοντα στο πανεπιστήμιο στο Νέας Ζηλανδίας, διατηρώντας ταυτόχρονα την δημοσιοϋπαλληλική τους ιδιότητα δεν στοιχειοθετεί τη βούληση τους να καταστήσουν τη Νέα Ζηλανδία κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι προσφεύγοντες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της εσωτερικής νομοθεσίας και των σχετικών ΠΟΛ, ώστε να θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Νέας Ζηλανδίας, για το φορολογικό έτος 2015, ορθώς απορρίφθηκε, ως αβάσιμο, το αίτημά τους για μεταβολή της φορολογικής τους κατοικίας από την Ελλάδα στη Νέα Ζηλανδία, με συνέπεια να υποχρεούνται, λόγω πραγματικών περιστατικών να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, στην Ελλάδα, όπου θα δηλώνουν τα παγκόσμια εισοδήματά τους.

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από-2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.