



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 10/11/2015

Αριθμός απόφασης:195

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 30/6/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του**, ΑΦΜ:....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, οδός , κατά της υπ.αρ.πρωτ. ΕΞ2015 απάντησης του τμήματος της υποδιεύθυνσης της Διεύθυνσης της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το από 23-6-2015 έγγραφο κοινοποίησης της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από 09/11/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./30-6-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του , 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:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εργάζεται ως καθηγητής πλήρους απασχόλησης στο Πανεπιστήμιο Σκωτίας (Ηνωμένο Βασίλειο) και επομένως κατοικεί μόνιμα πλέον στη χώρα αυτή. Στην Ελλάδα έρχεται , όπως ισχυρίζεται , μόνο κατά τη διάρκεια των διακοπών για να συναντήσει τη σύζυγό του , με την οποία δεν έχουν αποκτήσει παιδιά και η οποία εξακολουθεί να ζει και να εργάζεται ως δημόσιος λειτουργός στην Ελλάδα.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του παραπονείται ότι εσφαλμένα η διοίκηση απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ...../8-4-2014 αίτησή του για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας.

Με την ως άνω αίτησή του ο προσφεύγων ζητά τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στο Ηνωμένο Βασίλειο , καταθέτοντας προς τούτο τα σχετικά δικαιολογητικά που προβλέπονται , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι από την έναρξη ισχύος του νέου ΚΦΔ στο άρθρο 4 ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας και άρα δεν έχουν πλέον εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 51-56 ΑΚ που ορίζουν την έννοια και τον τρόπο απόκτησης της κατοικίας, ούτε οι ΠΟΛ 175/24-8-1982 και ΠΟΛ 1142/31-5-2012.
- Ότι κατοικεί στην πόλη της Σκωτίας όπου είναι η μόνιμη κατοικία και η συνήθης διαμονή του, προσκομίζοντας προς τούτο το από 7-4-2015 έγγραφο του Πανεπιστημίου Σκωτίας το οποίο επιβεβαιώνει ότι ο προσφεύγων είναι καθηγητής πλήρους απασχόλησης , πρόεδρος στα οικονομικά στην σχολή επιχειρησιακών σπουδών στο εν λόγω πανεπιστήμιο.
- Ουδενμία επιρροή έχει στην αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας το γεγονός ότι η σύζυγός του κατοικεί στην Ελλάδα, την οποία ο ίδιος επισκέπτεται μόνο κατά τη διάρκεια των διακοπών οπότε και διακόπτεται η λειτουργία των πανεπιστημιακών μονάδων.
- Ότι εισοδήματα αποκτά μόνο από την δραστηριότητά του στο Ηνωμένο Βασίλειο ενώ δεν αποκτά το παραμικρό εισόδημα στην Ελλάδα.
- Ότι υποβάλλει , ως έχει υποχρέωση , τη φορολογική του δήλωση στο Ηνωμένο Βασίλειο όπως προκύπτει από το από 20-4-2015 έγγραφο της Εφορίας Εισοδήματος και Δασμών (H.M. Revenue and Customs) στο οποίο βεβαιώνεται ότι τυγχάνει "φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου".

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ 1 του ν 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν 3943/2011 ορίζεται ότι «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας, και συγκεκριμένα «1. 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...**».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/31-5-2012 ορίζεται ότι «... σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά. Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Επομένως, ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας. Δεδομένου ότι, η έννοια της κατοικίας δεν ορίζεται

από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, θα 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. **Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. Ν.5772/ΠΟΛ. 175/24.08.1982 διαταγή).** Έτσι, οικογενειακή εστία δημιουργείται στον τόπο που διαμένει (corpus) το φ.π. με πρόθεση συνέχειας και μονιμότητας (animus) και όχι για λοιπούς επιχειρηματικούς, ταξιδιωτικούς, εκπαιδευτικούς κλπ σκοπούς, ενώ ως οικογένεια ορίζεται πρωταρχικά ο/η σύζυγος και τα τέκνα. (Ασπ. Μάλλιου Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φ.π., για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία ΔΦΝ 2014. 1064). Οι ως άνω ΠΟΛ δεν έρχονται σε αντίθεση με το ισχύον καθεστώς του άρθρου 4 του Ν 4172/2013 (ΚΦΕ) όπου ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας, και επομένως εξακολουθεί να είναι σε ισχύ, για δε τον ορισμό της έννοιας της κατοικίας ορθώς γίνεται αναγωγή στις γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα, καθόσον ο φορολογικός νόμος δεν περιλαμβάνει ειδικό ορισμό της κατοικίας, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η χώρα μας μετέχει ήδη από το έτος 1961 στο Μοντέλο ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ, στο οποίο βασίζονται οι περισσότερες ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η χώρα μας με τρίτα κράτη, και στο οποίο κρίσιμο για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας είναι να προσδιορισθούν οι δεσμοί που έχουν μεγαλύτερη βαρύτητα και υπερισχύουν για τον καθορισμό του κράτους με την κυριαρχική εξουσία να επιβάλλει φόρο εισοδήματος στο φυσικό πρόσωπο (Ασπ.Μάλλιου ο.π.).**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω πρωταρχικού χαρακτήρα κριτήρια για τον καθορισμό φορολογικής κατοικίας κατά τον ΟΟΣΑ συνιστά **πρωτίστως η ύπαρξη οικογενειακής εστίας** σε ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, σε περίπτωση δε κατάφασης της οικογενειακής εστίας τυχόν άλλοι δεσμοί του φυσικού προσώπου με το αντισυμβαλλόμενο κράτος **δεν μπορούν** να δημιουργήσουν δεσμά μόνιμης φορολογικής κατοικίας στο κράτος αυτό για το συγκεκριμένο πρόσωπο. Στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο διαθέτει οικογενειακή εστία και στα δύο κράτη, τότε εξετάζεται και το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του προσώπου αυτού, δηλαδή οι στενοί προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί, ενώ αν έχει σε ένα κράτος την οικογενειακή εστία και σε άλλο το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, τότε η φορολογική κατοικία ορίζεται **στο κράτος της οικογενειακής εστίας**.

Επειδή, γεγονότα, όπως η τήρηση λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση του νομικού προσώπου που έχει την έδρα του στο ένα κράτος, ή η επιχειρηματική δραστηριότητα, **δεν συνιστούν από μόνα τους κριτήρια** για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας, ενώ αν τα κριτήρια αυτά συντρέχουν με το κριτήριο της οικογενειακής εστίας στο άλλο κράτος, τότε σαφώς η φορολογική κατοικία θεμελιώνεται στο κράτος της οικογενειακής εστίας (Ασπ.Μάλλιου ο.π.).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ο τόπος φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου είναι συνδεδεμένος κυρίως με τον τόπο των οικογενειακών του δεσμών, ενώ ταυτόχρονα η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου **δεν έχει κρίσιμη σημασία** ως προς την κατοικία του φορολογούμενου.**Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν 2238/1994 οριζόταν ότι, κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του Ν 2238/1994 οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι για τους έγγαμους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημά τους οι σύζυγοι όταν: α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. β) Ο ένας από τους δυο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης γ) Ο ένας από τους δυο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Επειδή, σε περίπτωση που ο σύζυγος φορολογούμενης έγγαμης γυναίκας είναι αλλοδαπός υπήκοος, διαμένων μονίμως στο εξωτερικό και δεν αποκτά εισόδημα στην ημεδαπή, τα

εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή δεν θα δηλωθούν με κοινή δήλωση από τη σύζυγό του στην Ελλάδα , η οποία θα υποβάλλει δήλωση στην Ελλάδα μόνο για τα δικά της εισοδήματα (Υπ. Οικ. 1051553/24-6-2004 και Μ.672/27-3-1980). Εάν ,όμως ο σύζυγος είναι ιδιοκτήτης ακινήτου στην Ελλάδα , υποβάλλεται κοινή δήλωση στη ΔΟΥ κατοίκων εξωτερικού (Υπ. Οικ. 1031071/10-5/2005) (Χρ.Τόση , Τόμος Γ , έκδοση 2008 , Σελ.449)

Επειδή , στο από 20-3-2014 έγγραφο της Υπηρεσίας Εσόδων και Τελών (HM Revenue & Customs) ορίζεται ρητά ότι «Το παρόν δεν αποτελεί βεβαίωση κατοικίας για τους σκοπούς οποιασδήποτε συμφωνίας με το Ηνωμένο Βασίλειο (UK) για διπλή φορολόγηση».

Επειδή , στο από 20-4-2015 έγγραφο της Υπηρεσίας Φόρων και Τελωνείων (HM Revenue & Customs) ορίζεται ρητά ότι «Η παρούσα δεν είναι πιστοποιητικό διαμονής για να ζητήσετε ωφελήματα σύμφωνα με τη Σύμβαση Διπλής Φορολογίας με το Ηνωμένο Βασίλειο».

Επειδή , εν προκειμένω , ο σύζυγος διαμένει και εργάζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο , ενώ η σύζυγός του είναι δημόσια λειτουργός που διαμένει στη Θεσσαλονίκη και υποβάλλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή , από το συνδυασμό των παραπάνω συνάγεται ότι ,η επαγγελματική εγκατάσταση του συζύγου στο Ηνωμένο Βασίλειο χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειάς του (η σύζυγος παρέμεινε στην Ελλάδα) , δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία και δεν τον καθιστά φορολογικό κάτοικο εξωτερικού. Επομένως , οι σύζυγοι θα πρέπει να συνεχίσουν να υποβάλλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικοι Ελλάδας και να φορολογηθούν αμφότεροι για το παγκόσμιο εισόδημά τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ.αρ.πρωτ./30-6-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος , ΑΦΜ:.....

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).