



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/01/2019
Αριθ. Απόφασης:246

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/07-08-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αριθμ. πρωτ./27-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του , με 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 09/07/2014 την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 ως κάτοικος Ελλάδος. Περαιτέρω, με τη με αρ.πρωτ./14-12-2015 αίτηση του προς το τμήμα του Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ζήτησε να δηλωθεί ως κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα ως κάτοικος Ελβετίας. Το τμήμα του Μητρώου καταχώρησε την εν λόγω μεταβολή από την 15/11/2016, καθώς πληρούσε τις οριζόμενες από το νόμο και τις σχετικές εγκυκλίου προϋποθέσεις.

Από τον έλεγχο που διεξήχθη και μετά από πολλαπλές επισκέψεις και δηλώσεις του ιδίου προέκυψε ότι ο προσφεύγων εργαζόταν κατά το έτος 2013 στην Ελβετία, ο ίδιος όμως υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την οποία δήλωσε ότι δεν είχε εισοδήματα από την Ελβετία κατά το 2013. Στη συνέχεια κλήθηκε με την υπ' αριθμ.πρωτ./08-02-2016 να προσκομίσει την σύμβαση εργασίας με την οποία προσλήφθηκε για εργασία στην Ελβετία. Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης απέστειλε το υπ' αριθμ./18-02-2016 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο ζητούσε τη συνδρομή των φορολογικών αρχών της Ελβετίας βάσει του άρθρου 25 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Ελβετίας (Ν.1502/1984, ΦΕΚ Α'192/28-11-1984), ως προς την ανεύρεση εισοδημάτων για το υπό κρίση έτος. Η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων με το υπ' αριθμ ΔΟΣ Γ ΕΞ 2017 έγγραφο της απάντησε στο εν λόγω αίτημα, στέλνοντας συνημμένο τραπεζικό έγγραφο που εστάλη από τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας και στο οποίο εμφανίζονται τα εισοδήματα του προσφεύγοντα κατά το έτος 2013.

Ακολούθως ο προσφεύγων κλήθηκε με την υπ' αριθμ...../14-09-2017 πρόσκληση να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώνοντας τα εισοδήματα του από την Ελβετία για το οικονομικό έτος 2014. Στις 20/07/2018 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ..... τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2014, στην οποία δηλώθηκε καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπούς προέλευσης (κωδ.389) ποσό 81.845,02€ και φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (κωδ.651) ποσό 3.811,15€, ποσό που δεν έγινε αποδεκτό από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και διεγράφη. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 44.696,92€.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων κατά το έτος 2013 ήταν δημόσιος υπάλληλος και όπως ισχυρίζεται είχε λάβει στις αρχές του έτους άδεια άνευ αποδοχών για να μεταβεί στην Ελβετία για εργασία. Επιπλέον, στις αρχές του 2014 έληξε οριστικά και αμετάκλητα η δημοσιουπαλληλική του

ιδιότητα καθώς δημοσιεύτηκε στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης η αποχώρηση του από το δημόσιο τομέα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Επαναφέρει το αίτημα φορολόγησης του ως κάτοικος εξωτερικού επικαλούμενος ότι από τις αρχές του 2013 που του χορηγήθηκε άδεια άνευ αποδοχών από την υπηρεσία του, διέμενε στην Ελβετία όπου και εργαζόταν.
- Αρχή της αναλογικότητας.
- Αρχή της χρηστής διοίκησης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων κατέθεσε τα εξής δικαιολογητικά:

1) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της βεβαίωσης εισφορών για το έτος 2013, της Σβίσκαντο (Συνένωση συνταξιοδοτικών ταμείων των τραπεζών του Καντονίου).

2) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της βεβαίωσης καταβολής του φόρου στην πηγή 2013, της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του Καντονίου του Σανκτ Γκάλεν (Διεύθυνση Οικονομικών).

3) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της από 27/05/2014 απόφασης σχετικά με την εξατομικευμένη μείωση ασφαλιστικών εισφορών 2014 για φορολογούμενους στην πηγή, του Ιδρύματος Κοινωνικής Ασφάλισης του Καντονίου Ζανκτ Γκάλεν.

4) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της βεβαίωσης των μικτών εισοδημάτων για φόρο στην πηγή, της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του Καντονίου του Σανκτ Γκάλεν.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1234/2018** (Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας) ορίζεται ότι: «...1. Με την ως άνω απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του». 2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.....4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής

κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το [άρθρο 63](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ.1&2 του ν.2238/1994** όπως τροποποιήθηκε με το ν.3943/2011 ορίζεται ότι: «**1.** Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά 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. **2.** Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν: α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. [2362/1995](#), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. [3871/2010](#) ή β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1142/12** (Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας) ορίζεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται οι [παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 2](#) του ΚΦΕ και προσδιορίζονται τα κριτήρια για την υπαγωγή στη φορολογία των φυσικών προσώπων, κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής. Ειδικότερα, 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.... 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 ωστόσο 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.175/24.8.1982 διαταγή). Όσον αφορά στην έννοια της συνήθους διαμονής, αυτή στοιχειοθετείται όταν ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, θα λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.). Από την εν λόγω αρχή συνάγεται ότι, οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας, δεν θα συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά, εάν δηλαδή προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος (π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, στην περίπτωση που διαμένει σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε.-Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος)...»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1136/13** (Καθορισμός των δικαιολογητικών που υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 61 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται ότι: «**1. Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται να προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και εφεξής: α) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους, ή β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός τους, ή γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος. 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 από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή. Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα που έχουν**

συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας, θα πρέπει να φέρουν την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α΄ 188/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης (σχετ: ΥΠΟΙΚ [1047385/542/0006Δ/25.5.2006](#), όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει). Για τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα που προέρχονται από κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, καθώς και για εκείνα που προέρχονται από κράτη για τα οποία η χώρα μας έχει διατυπώσει αντιρρήσεις (objections) για την προσχώρησή τους στην εν λόγω Σύμβαση και για όσο διάστημα δεν έχουν αρθεί οι επιφυλάξεις αυτές, ισχύει η προξενική θεώρηση (σχετ: ΥΠΟΙΚ [1032348/346/0006Δ/3.4.2007](#) και ΥΠΟΙΚ [1059356/627/0006Δ/3.6.2008](#))..... **2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω δικαιολογητικών, τα φυσικά πρόσωπα θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους.** **3. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή των δηλώσεων αυτών ορίζεται η καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής».**

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1260/2014** (Ερμηνευτική εγκύκλιο των ως άνω ΠΟΛ) 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. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας. (β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή**

φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)]. Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.). Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1)/β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1177/2014** (Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής. Εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν.4174/2013) ορίζεται ότι: «...Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφο/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάνης (αρμόδια η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας)....».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατάθεσε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της βεβαίωσης εισφορών για το έτος 2013, της Σβίσκαντο (Συνένωση συνταξιοδοτικών ταμείων των τραπεζών του Καντονίου).

2) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της βεβαίωσης καταβολής του φόρου στην πηγή 2013, της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του Καντονίου του Σανκτ Γκάλλεν (Διεύθυνση Οικονομικών).

3) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της από 27/05/2014 απόφασης σχετικά με την εξατομικευμένη μείωση ασφαλιστικών εισφορών 2014 για φορολογούμενους στην πηγή, του Ιδρύματος Κοινωνικής Ασφάλισης του Καντονίου Ζανκτ Γκάλεν.

4) Επικυρωμένο και μεταφρασμένο αντίγραφο της βεβαίωσης των μικτών εισοδημάτων για φόρο στην πηγή, της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του Καντονίου του Σανκτ Γκάλεν.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά των ως άνω ΠΟΛ, ήτοι πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας ή την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή της Ελβετίας εκδίδει τα εν λόγω δικαιολογητικά. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά ώστε να αποδείξει ότι έχει μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού του βίου και των βιοτικών του σχέσεων 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) αλλά ούτε και στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό του βίο (π.χ. σύμβαση εξαρτημένης εργασίας).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων δεν πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται από την εσωτερική νομοθεσία και τις σχετικές εγκυκλίους, ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, για το οικονομικό έτος 2014, καθώς δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά ώστε να αποδείξει ότι είχε πράγματι μεταφέρει στην Ελβετία το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων κατά το έτος 2013 διατηρούσε την δημοσιούπαλληλική του ιδιότητα (Είχε ανασταλεί η καταβολή των αποδοχών αλλά όχι και της υγειονομικής περίθαλψης, ή του δικαιώματος επαναφοράς στην Υπηρεσία μετά το τέλος της αδείας) κατά συνέπεια συνδεόταν άμεσα και μόνιμα με εργοδότη του δημόσιου τομέα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί για το υπό κρίση έτος κάτοικος Ελβετίας.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82 και 95 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και

δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, εν προκειμένω, υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η οποία εκκαθαρίστηκε και προέκυψε χρεωστικό ποσό 44.696,92€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 27-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014 :

Ποσό πληρωμής: 44.696,92€

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.