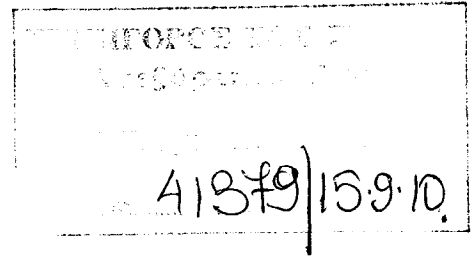




**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΦΚ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 18^η ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β΄**

Ταχ. Δ/ση : Λ. Κηφισίας 124
Ταχ. Κώδικας: 115 26 Αθήνα
Πληροφορίες : Καλ. Χριστοδούλου
Τηλέφωνο : 210 - 69 87 500
Fax : 210 - 69 87 506

E-mail : ipr@otenet.gr



Αθήνα, 1 Σεπτεμβρίου 2010

Αρ. πρωτ.: Δ185036289ΕΞ2010

ΠΡΟΣ: ΣΥΝΗΓΟΡΟ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ
Χατζηγιάννη Μέξη 5
Αθήνα 115 28
Υπόψη: ΒΟΗΘΟΥ ΣΥΝΗΓΟΡΟΥ
κ. ΚΑΛΛΙΟΠΗ ΣΠΑΝΟΥ

ΘΕΜΑ: «Συνήθης κατοικία προσώπου που εργάζεται στο εξωτερικό στο πλαίσιο απόκτησης ιατρικής ειδικότητας»

ΣΧΕΤ.: Το με αριθμ. πρωτ. 128806/21472/2010/28-7-2010 έγγραφό σας

Απαντώντας στο σχετικό έγγραφό σας, με το οποίο η υπηρεσία μας καλείται να επανεξετάσει διοικητικά συγκεκριμένη περίπτωση, που αφορά στο παραπάνω θέμα, καθώς και να διατυπώσει απόψεις επ' αυτού, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Με το υπ' αριθμ. Δ185022461ΕΞ2010/26-5-2010 έγγραφό μας προς το Γενικό Προξενείο της Ελλάδας στο Αννόβερο ενεργώντας σύμφωνα με την κατά νόμο αρμοδιότητά μας για την ερμηνεία και τον συντονισμό της εφαρμογής τελωνειακών διατάξεων και ειδικότερα του άρθρου 132 του ν. 2960/01 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», όπως ισχύει σε συνδυασμό με τις προϋποθέσεις της Δ. 245/88 Α.Υ.Ο. για τη χορήγηση οριστικής απαλλαγής από την καταβολή του τέλους ταξινόμησης Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτου, που μεταφέρεται στην Ελλάδα από πρόσωπο που εργάστηκε στο εξωτερικό στο πλαίσιο απόκτησης ιατρικής ειδικότητας και επιστρέφει στη χώρα μας μετά την απόκτησή της σε Πανεπιστημιακή κλινική του εξωτερικού, ενημερώσαμε την

προξενική αρχή, ότι δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για τη φορολογική απαλλαγή.

Εξειδικεύοντας περαιτέρω όσα διαλαμβάνονται στο εν λόγω έγγραφο, πρέπει κατ' αρχάς να αποσαφηνιστεί, ότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις έννοια «κλειδί» για τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων χορήγησης της απαλλαγής είναι η θεμελίωση από φυσικό πρόσωπο δικαιώματος μεταφοράς συνήθους κατοικίας. Ως συνήθης κατοικία τόσο στο κοινοτικό δίκαιο, όσο και στις εθνικές διατάξεις ορίζεται ο τόπος, όπου το πρόσωπο διαμένει συνήθως (τουλάχιστον 185 ημέρες ανά δωδεκάμηνο) λόγω προσωπικών και επαγγελματικών δεσμών, από τους οποίους προκύπτουν στενοί δεσμοί μεταξύ αυτού του ατόμου και του τόπου στον οποίο κατοικεί. Επίσης η φοίτηση σε Πανεπιστήμιο ή άλλη σχολή δεν συνεπάγεται τη μεταφορά συνήθους κατοικίας. Κατά τη νομολογία η έννοια της συνήθους κατοικίας αποτελείται από δύο στοιχεία, αφενός το πραγματικό της διαμονής του προσώπου, αφετέρου των στενών ψυχικών δεσμών που διατηρεί το πρόσωπο με τον τόπο, που θεωρεί ως κέντρο των ενδιαφερόντων του, λόγω των επαγγελματικών και κυρίως των προσωπικών δεσμών που διατηρεί εκεί. Ως προσωπικοί δεσμοί εννοούνται οι οικογενειακοί, αλλά και άλλης φύσεως όπως π.χ. οι διοικητικοί που συνδέουν ένα πρόσωπο με ένα κράτος. Συνεπώς, η χορήγηση της απαλλαγής δεν συνοδεύει απλώς το γεγονός της εργασίας στο εξωτερικό, αλλά τη πραγματική μεταφορά της συνήθους κατοικίας από την Ελλάδα σε έναν άλλο τόπο, που εφεξής το πρόσωπο θεωρεί ως κέντρο της προσωπικής και επαγγελματικής του ζωής και δεν χορηγείται σε όποιον εργάστηκε στο εξωτερικό, αλλά σε πρόσωπο που πράγματι μετανάστευσε στο εξωτερικό. Υπό την έννοια αυτή στο πλαίσιο της περίπτωσης που μας απασχολεί θεωρούμε, ότι ο απόφοιτος Ιατρικής σχολής που, έστω κατόπιν της έκδοσης άδειας ασκήσεως επαγγέλματος Ιατρού «άνευ ειδικότητας», αναχωρεί για το εξωτερικό λόγω της μακρόχρονης αναμονής και των περιορισμένων θέσεων ειδικότητας στην Ελλάδα, ώστε να αποκτήσει οποιαδήποτε Ιατρική ειδικότητα (σημειωτέον ακόμη και η ιδιότητα του «γενικού Ιατρού» προϋποθέτει τη συγκεκριμένη ειδικότητα) και κατά συνέπεια ένα πρόσθετο επαγγελματικό εφόδιο, που απαιτείται στην αγορά εργασίας προκειμένου να ασκήσει το Ιατρικό επάγγελμα, διότι άλλως δυσχεραίνεται και μάλιστα, όπως κι εσείς αναφέρετε σε βαθμό ανάλογο του αποφοίτου Πανεπιστημίου, που δεν διαθέτει μεταπτυχιακό τίτλο σπουδών, βεβαίως αποτελεί περίπτωση εργαζομένου στο εξωτερικό, καθώς η Ιατρική ειδικότητα χορηγείται αναλόγως του νομικού καθεστώτος που ισχύει κατά περίπτωση στις χώρες της αλλοδαπής και με παροχή αμειβόμενης εργασίας από τον ειδικεύομενο Ιατρό. Ωστόσο δεν αποτελεί περίπτωση προσώπου όμοια με το πρόσωπο που μεταναστεύει στο εξωτερικό για βιοπορισμό αποκτώντας στην αλλοδαπή ισχυρούς επαγγελματικούς

δεσμούς και μεταφέροντας συνήθη κατοικία κατά τα παραπάνω. Αντίθετα, η απόκτηση της ειδικότητας αποτελεί αυτοσκοπό της αναχώρησης για το εξωτερικό και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της ο ιατρός επιστρέφει στην Ελλάδα, που αποτελεί το πραγματικό κέντρο των ενδιαφερόντων του, της επαγγελματικής εγκατάστασης και προσωπικής του εξέλιξης. Για τους λόγους αυτούς, όπως αναφέρεται στο έγγραφό μας αντιμετωπίζεται διαφορετικά η περίπτωση του ιατρού, που έχοντας αποκτήσει στο εξωτερικό την ειδικότητα που αποτελούσε τον λόγο της αναχώρησης για το εξωτερικό, παραμένει και εργάζεται στο εξωτερικό και μετά την ολοκλήρωσή της πάνω από δύο (2) χρόνια.

Εξάλλου το ίδιο σκεπτικό προκύπτει και εξ αντιδιαστολής μεταξύ των νομοθετικών ρυθμίσεων των Δ. 245 και Δ. 247/88 Α.Υ.Ο., που και οι δύο στηρίζονται στην έννοια της συνήθους κατοικίας, η πρώτη για τη χορήγηση των οριστικών απαλλαγών και η δεύτερη για τη χορήγηση του ανασταλτικού καθεστώτος της προσωρινής εισαγωγής σε δικαιούχα πρόσωπα. Ειδικότερα βάσει της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1, στοιχ. β' της δεύτερης απόφασης πρόσωπα με συνήθη κατοικία στο εξωτερικό, που έρχονται στη χώρα μας προκειμένου να αποκτήσουν ειδικότητα σε πανεπιστημιακή κλινική δεν θεωρούνται από το νομοθέτη, ότι μεταφέρουν συνήθη κατοικία στη χώρα μας, αλλά τους χορηγείται καθεστώς προσωρινής εισαγωγής. Συνεπώς η αντιμετώπιση των προσώπων με συνήθη κατοικία στην Ελλάδα που κατά την ίδια έννοια αποκτούν ειδικότητα σε πανεπιστημιακή κλινική του εξωτερικού ως πρόσωπα που απώλεσαν τη συνήθη κατοικία τους στη χώρα μας και τη μεταφέρουν μετά την ολοκλήρωση της ειδικότητας, ενόψει της ανάγκης ομοιομορφίας μεταξύ των νομοθετικών ρυθμίσεων, θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη αντίφαση και αδικαιολόγητη διαφορετική αντιμετώπιση της έννοιας της συνήθους κατοικίας μεταξύ των προσώπων που έρχονται ή αναχωρούν από την Ελλάδα, ενώ οι κανόνες του προσδιορισμού της συνήθους κατοικίας είναι ακριβώς οι ίδιοι και στις δύο περιπτώσεις.

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω η υπηρεσία μας θεωρεί, ότι τόσο στην περίπτωση της οποίας επιληφθήκατε, αλλά και σε όσες είναι όμοιες με αυτή, πρόκειται πράγματι για πρόσωπα με συνήθη κατοικία στην Ελλάδα, που εργάζονται στο εξωτερικό πάνω από δύο (2) συνεχή χρόνια και με τη λήξη της εργασίας τους επιστρέφουν στην Ελλάδα για οριστική εγκατάσταση, δηλ. της παρ. 1 του άρθρου 25 της Δ. 245/88 Α.Υ.Ο., όπως εξάλλου αναφέρεται και στο σχετικό έγγραφό σας. Ωστόσο δεδομένου, ότι για την κατηγορία αυτή των δικαιούχων απαλλαγών προσώπων έχει καταργηθεί (ν. 2459/97, αρθ. 6, παρ. 13) η απαλλαγή ως προς τα μεταφορικά μέσα, οι αντίστοιχες απαλλαγές, που αφορούν τα υπόλοιπα προσωπικά είδη κυρίως δε την οικοσκευή, χορηγούνται, εφόσον ζητηθούν σε πρόσωπα που επιστρέφουν στην Ελλάδα από τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα. Στην περίπτωση του ερωτήματος του Προξενείου του

Αννόβερου, δεδομένου ότι πρόκειται για κράτος μέλος της Ε.Ε. και η αιτούμενη από τον ενδιαφερόμενο απαλλαγή αφορούσε στο Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητο, η απάντηση της υπηρεσίας μας δεν αφορούσε στην υπαγωγή ή μη της περίπτωσης στο Κεφάλαιο Η' της Δ. 245/88 Α.Υ.Ο., αλλά αποκλειστικά στη μη συνδρομή των προϋποθέσεων υπαγωγής στο Κεφάλαιο Β' της ίδιας Απόφασης και η ανάλυση της μορφής της εργασίας του ειδικευόμενου ιατρού σε καμμία περίπτωση δεν οδηγεί σε αμφισβήτηση του ότι πρόκειται για πρόσωπο εργαζόμενο, αλλά στο να καταδειχθεί, ότι πρόκειται για εργασία που παρέχεται στο εξωτερικό, ωστόσο οι συνιστώσες της την διαφοροποιούν από την έννοια της απόκτησης ισχυρών επαγγελματικών δεσμών με το εξωτερικό, όπως απαιτούνται για τη θεμελίωση δικαιώματος μεταφοράς συνήθους κατοικίας.

Υπολαμβάνοντας ότι οι φορολογικές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά και προς αποφυγή καταστρατηγήσεων του πραγματικού σκοπού για τον οποίο ετέθησαν, που είναι η εξυπηρέτηση των αναγκών του μετοικούντος προσώπου, που αφού μετανάστευσε στο εξωτερικό, επαναπατρίζεται μεταφέροντας εκ νέου τους δεσμούς του, η υπηρεσία μας έχει την άποψη, ότι η μη χορήγηση της απαλλαγής εν προκειμένω σε καμμία περίπτωση δεν συνιστά παράβαση της αρχής της ισότητας, καθώς δεν πρόκειται για ανόμοια αντιμετώπιση όμοιων περιπτώσεων, αλλά εφαρμογή των απαλλακτικών διατάξεων μόνο σε όσες περιπτώσεις έχουν ομοιόμορφα τις απαιτούμενες προϋποθέσεις.

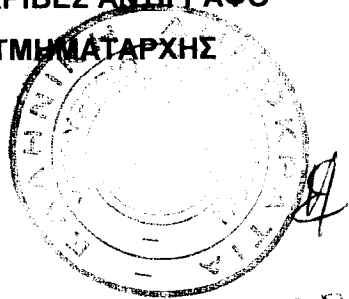
Επιπρόσθετα στο βαθμό που οι απόψεις σας επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση του ενδιαφερομένου από την ελληνική διοίκηση και την προστασία του ως εργαζομένου, αν και σύμφωνα με τα παραπάνω η υπηρεσία μας εξέτασε το αίτημα υπό το πρίσμα της έννοιας της συνήθους κατοικίας, αναφέρουμε ενδεικτικά σκέψεις της νομολογίας του ΔΕΚ, που φωτίζουν το ζήτημα της φορολογίας σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων στην υπόθεση C-387/01 της 29-4-2004, σύμφωνα με το οποίο, «η Συνθήκη δεν εγγυάται στον εργαζόμενο, ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο κατοικούσε μέχρι τότε είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως. Λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών στον οικείο τομέα, μια τέτοια μεταφορά μπορεί να είναι κατά περίπτωση, κατά το μάλλον ή ήττον ευνοϊκή ή δυσμενής για τον εργαζόμενο από απόψεως έμμεσης φορολογίας».

Εντούτοις πρέπει να διευκρινιστεί με δεδομένη την υπεροχή των κανόνων διεθνούς δικαίου βάσει του ελληνικού Συντάγματος (άρθρο 28 παρ. 1) , ότι τα ζητήματα της εφαρμογής και ερμηνείας των προϋποθέσεων απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης διέπονται μόνον από εθνικές διατάξεις, αφενός διότι ο εν λόγω φόρος δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 83/183 , εφόσον δεν εισπράττεται κατά την εισαγωγή,

αλλά κατά την ταξινόμηση του οχήματος (σχετ. C-365/02, 15-7-2004), αφετέρου διότι «το ΔΕΚ έχει κρίνει ως σύμφωνο με τους κοινοτικούς κανόνες το γεγονός, ότι κράτος μέλος, κατά τον καθορισμό της συνήθους κατοικίας του ενδιαφερομένου στο έδαφος του, απαιτεί την καταβολή του τέλους ταξινόμησης του οχήματος, ανεξαρτήτως του αν ομοειδές τέλος ταξινόμησης έχει καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος (σκέψη της C-156/04 της 7-6-2007, σχετ. C-138/04 της 16-6-2005 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Εν κατακλείδι θεωρούμε, ότι στην περίπτωση που εξετάσατε, η υπηρεσία μας έχει ερμηνεύσει και εφαρμόσει ορθά τις φορολογικές διατάξεις και έχει ενεργήσει σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας λαμβάνοντας υπόψη τόσο το εθνικό, όσο και το κοινοτικό δίκαιο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΤΜΗΜΑΤΑΡΧΗΣ**



ΓΙΑΝΝΟΥΣΑ ΣΥΛΛΑΒΗ
ΔΕ/Α

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΓΑΡΥΦΑΛΛΙΑ ΠΑΡΑΡΑ

Εσωτερική διανομή

- Γραφείο Υπουργού Οικονομικών, κ. Γ. Παπακωνσταντίνου
- Γραφείο Γενικού Γραμματέα Τελωνειακών & Φορολογικών Θεμάτων, κ. Δ. Γεωργακόπουλο
- Τμήμα Γενικών Τελωνειακών Θεμάτων, υπόψη Γεν. Δ/ντη Τελωνείων & Ε.Φ.Κ., κ. Ν. Βερναδάκη
- Δ/ση 18^η, τμήμα Β' (σε τρία αντίγραφα)