



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/01/2018

Αριθ. Απόφασης: 6

**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@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 (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 **../09/2017** και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2017 ΕΜΠ/..-12-2017 συμπληρωματικό υπόμνημα της**, με **ΑΦΜ:.....**, κατά της με αριθμό πρωτ./..-07-2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής της φορολογικής της κατοικίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτ./..-07-2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής της φορολογικής κατοικίας της προσφεύγουσας.

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 υπ.αρ.πρωτ...../..-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την με αριθμό πρωτ. .../..-02-2017 αίτησή της, η προσφεύγουσα ζήτησε τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στην Κύπρο. Με την υπ'αριθμ...../..-07-2017 προσαλλόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας περί αλλαγής της φορολογικής της κατοικίας, διότι είναι σε διάσταση από 20/12/2016 με τον σύζυγο της και μητέρα ενός ανήλικου τέκνου το οποίο φοιτά σε σχολείο δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης στην Ελλάδα, ως εκ τούτου προκύπτει ότι διατηρούσε κατά τη διάρκεια του έτους 2016 ισχυρούς οικογενειακούς δεσμούς με την Ελλάδα και επομένως το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ και την αλλαγή της φορολογικής της κατοικίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Από τις 20/12/2016 βρίσκεται σε διάσταση με τον σύζυγό της.
- Από τον Μάιο του 2016 λόγω οικονομικών και οικογενειακών προβλημάτων μετακόμισε στην Αγία Νάπα της Κύπρου που από τις 25/05/2016 άρχισε να εργάζεται ως μισθωτός υπάλληλος – φαρμακοποιός στην εταιρεία «.....» υπογράφοντας διετές συμφωνητικό εργασίας. Στις 15/05/2016 μίσθωσε διαμέρισμα επί της οδού όπου διέμενε μέχρι τον Σεπτέμβριο του 2016, και στη συνέχεια (στις 01/10/2016) μετακόμισε επί της οδού, όπου και διαμένει μέχρι και σήμερα.
- Μετά από την σχετική γνώμη ψυχολόγων και παιδαγωγών που συμβουλευτήκαν, αποφάσισαν η ανήλικη κόρη τους να συνεχίσει να διαμένει στην μαζί με τον πατέρα της μέχρι και την ολοκλήρωση της σχολικής χρονιάς (2016-2017). Πλέον, η ανήλικη κόρη της κατοικεί μαζί της στην Αγία Νάπα της Κύπρου, έχοντας ήδη εγγραφεί από τις 19/06/2017 στο Γυμνάσιο, προκειμένου να φοιτήσει στην Β΄ Γυμνασίου κατά το σχολικό έτος 2017-2018.
- Από τις 25/05/2016 μέχρι και σήμερα διαμένει και εργάζεται αποκλειστικά στην Κύπρο, όπως προκύπτει και από την σχετική κατάσταση αποδοχών ασφαλισμένου.

Επιπλέον, υπέβαλε φορολογική δήλωση, ως όφειλε και φορολογήθηκε νομίμως για το φορολογικό έτος 2016 στην Κύπρο.

- Η μόνιμη διαμονή της αποδεικνύεται και από την παρακολούθηση μαθημάτων εκμάθησης της ρώσικης γλώσσας στο Ανοιχτό Σχολείο Δήμου Αγίας Νάπας καθώς και από τις ενδεικτικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που προσκόμισε για την υπό κρίση περίοδο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα κατέθεσε τα εξής δικαιολογητικά: **α)** Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας με apostille του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας, **β)** Την από 10/02/2017 συμφωνία εργοδότησης με την εταιρεία «.....», **γ)** Την από 15/05/2016 συμφωνία για άδεια χρήσης διαμερίσματος και το από 25/09/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό ενοικίασης διαμερίσματος στην Αγία Νάπα της Κύπρου, **δ)** Βεβαίωση εγγραφής της κόρης της στο Γυμνάσιο στις 19/06/2017, **ε)** Την από 28/07/2017 αναλυτική κατάσταση αποδοχών ασφαλισμένου κατά εργοδότη περιόδου αποδοχών από Μάιο έως Δεκέμβριο του 2016 που εξέδωσε η Υπηρεσία Κοινωνικών Ασφαλίσεων του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων Κύπρου, **στ)** Το από 17/01/2017 Πιστοποιητικό αποδοχών του Τμήματος Φορολογίας για το έτος 2016, **ζ)** Το Πιστοποιητικό συμμετοχής στο επιμορφωτικό πρόγραμμα ρώσικης γλώσσας του Ανοιχτού σχολείου Δήμου Αγίας Νάπας κατά την σχολική χρονιά 2016-2017 και την από 02/11/2016 απόδειξη εισπράξεως του Δήμου Αγίας Νάπας για την παρακολούθηση των ρώσικων μαθημάτων, **η)** Ενδεικτικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για το χρονικό διάστημα από τον Μάιο έως τον Δεκέμβριο 2016, **θ)** Αντίγραφο λογαριασμού στην Τράπεζα Κύπρου όπου φαίνεται το IBAN και το υποκατάστημα που ανοίχθηκε ο λογαριασμός και **ι)** Αντίγραφο λογαριασμού της κυπριακής εταιρίας τηλεφωνίας MTN για την γραμμή internet που διατηρεί.

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 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, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “ 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 3παρ. 1ε & στ, 4 περ.α της Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Κύπρου (ν. 573/1968 – Φ.Ε.Κ. 223/27.09.1968) ορίζονται οι έννοιες του κατοίκου και της μόνιμης εγκατάστασης στο ένα ή το έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, ήτοι του προσώπου που υπόκειται σε φορολογία σ’ αυτό με κριτήριο την κατοικία, τη διαμονή, τον τόπο διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή οποιοδήποτε άλλο παρόμοιο κριτήριο σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1201/2017** ορίζεται ότι: «**1.** Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, 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 υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους....**2.** Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, 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 δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή **(β)** Σε περίπτωση

που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος. 3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι: α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής. β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).....

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την **υπ' αριθμ. 1445/2016 απόφαση του ΣτΕ** έγιναν δεκτά τα εξής:

«8.Με τον προαναφερόμενο ν. [4172/2013](#) εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ: ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) [...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...]». 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, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΑΠ 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, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 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. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων». Επιπλέον η ως άνω απόφαση του ΣτΕ επί απολύτως συναφούς με την παρούσα υπόθεση έκρινε ότι: «Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την ενσωματωθείσα σ' αυτήν απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η επιφύλαξη του προσφεύγοντος απορρίφθηκε κατ' ουσίαν για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει κατοικία στην Ελλάδα, μια και σ' αυτήν κατοικούν η σύζυγος και το τέκνο του, συντρέχουν δηλαδή δεσμοί (οικογενειακή εστία), που, όπως υποστηρίζεται και με το έγγραφο των απόψεων της Διοίκησης προς το Δικαστήριο, υπερισχύουν των σχέσεων του με τη Γερμανία, όπου ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. **Η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α του ν. 4172/2013, απλώς κατ' επίκληση της κατοικίας της συζύγου και του τέκνου του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, ήτοι στοιχείων που δεν είναι, αυτά μόνα, καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2014, χωρίς να συνεκτιμηθούν όλα τα ως άνω αναφερόμενα στη σκέψη 8 νόμιμα κριτήρια για την ύπαρξη κατοικίας στην Ελλάδα**, ενόψει των ισχυρισμών και των αποδεικτικών στοιχείων που της έθεσε υπόψη ο προσφεύγων.....Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την

κρινόμενη προσφυγή, καθόσον ο προσφεύγων δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής κατά το φορολογικό έτος 2014 και, συνακόλουθα, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας για το έτος αυτό».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τη με αρ.πρωτ./-02-2017 αίτηση για αλλαγή φορολογικής κατοικίας με μεταφορά αυτής στην Κύπρο προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απερρίφθη η ως άνω αίτηση επειδή κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων και ειδικότερα τους οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα, για το φορολογικό έτος 2016, διότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η προσφεύγουσα βρίσκεται σε διάσταση από 20/12/2016 και είναι μητέρα ενός ανήλικου τέκνου το οποίο φοιτά σε σχολείο δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης στην Ελλάδα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της κατέθεσε τα κάτωθι δικαιολογητικά:

α) Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας με apostille του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας,

β) Την από 10/02/2017 συμφωνία εργοδότησης με την εταιρεία «.....»,

γ) Την από 15/05/2016 συμφωνία για άδεια χρήσης διαμερίσματος και το από 25/09/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό ενοικίασης διαμερίσματος στην Αγία Νάπα της Κύπρου,

δ) Βεβαίωση εγγραφής της κόρης της στο Γυμνάσιο στις 19-06-2017,

ε) Την από 28/07/2017 αναλυτική κατάσταση αποδοχών ασφαλισμένου κατά εργοδότη περιόδου αποδοχών από Μάιο έως Δεκέμβριο του 2016 που εξέδωσε η Υπηρεσία Κοινωνικών Ασφαλίσεων του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων Κύπρου,

στ) Το από 17/01/2017 Πιστοποιητικό αποδοχών του Τμήματος Φορολογίας για το έτος 2016,

ζ) Το Πιστοποιητικό συμμετοχής στο επιμορφωτικό πρόγραμμα ρώσικης γλώσσας του Ανοικτού σχολείου Δήμου Αγίας Νάπας κατά την σχολική χρονιά 2016-2017 και την από 02/11/2016 απόδειξη εισπράξεως του Δήμου Αγίας Νάπας για την παρακολούθηση των ρώσικων μαθημάτων,

η) Ενδεικτικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για το χρονικό διάστημα από τον Μάιο έως τον Δεκέμβριο 2016,

θ) Αντίγραφο λογαριασμού στην Τράπεζα Κύπρου όπου φαίνεται το IBAN και το υποκατάστημα που ανοίχθηκε ο λογαριασμός και

ι) Αντίγραφο λογαριασμού της κυπριακής εταιρίας τηλεφωνίας MTN για την γραμμή internet που διατηρεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ 1201/2017 σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν. 4174/2013.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, βασιζόμενη και μόνο στο ότι η προσφεύγουσα βρισκόταν από τις 20/12/2016 σε διάσταση και είχε ένα ανήλικο τέκνο το οποίο φοιτούσε σε σχολείο δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης στην Ελλάδα.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ, μόνο το γεγονός της διαμονής της ανήλικης κόρης της προσφεύγουσας στην Ελλάδα δεν είναι αρκετό για να διαγνωσθεί η ύπαρξη κατοικίας στη χώρα μας, ιδίως όταν όλα τα υπόλοιπα στοιχεία (εργασία, διαμονή, εγγραφή τέκνου το επόμενο έτος σε σχολείο φοίτησης της Κύπρου) καταδεικνύουν ότι το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων βρίσκεται στο εξωτερικό, αποδεικνύει δε με τα προσκομιζόμενα ως άνω δικαιολογητικά την πρόθεση της για μεταφορά της κατοικίας της στην Κύπρο κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή.

Επειδή, για να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, εν προκειμένω από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία που κατατέθηκαν και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Συμφωνία μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου περί αποφυγής διπλής φορολογίας προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, ο τόπος διαμονής, ο τόπος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) της προσφεύγουσας είναι η Κύπρος. Ως εκ τούτου βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βασίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από ..-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό πρωτ.-/....-07-2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής της φορολογικής της κατοικίας.

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.