



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2139

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της . . του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., επί της οδού ..., κατά της με αρ. πρωτ. ... & .../...2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης επί της με αρ. πρωτ. .../...-2017 αρχικής αίτησής της και της με αρ. πρωτ. .../...-2017 συμπληρωματικής αίτησής της για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της στο εξωτερικό και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΝΔΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/12.10.2017 συμπληρωματικό υπόμνημα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.
5. Την από ..../2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της . . 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:

Με την με αρ. πρωτ. .... & ..../-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της στην Κύπρο στο φορολογικό έτος 2016, διότι κρίθηκε ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων της βρίσκεται στην Ελλάδα

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αρ. πρωτ. .../-2017 αίτηση και την με αρ.πρωτ. .../-2017 συμπληρωματική αίτηση με συνημμένα δικαιολογητικά για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της στην Κύπρο. Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. προέβη στη λεπτομερή εξέταση των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών και από την αναζήτηση στο TAXIS και στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι:

1) Τα συνολικά ποσά των εισοδημάτων της προσφεύγουσας πηγής Ελλάδος για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχονται στα 93.915,18 €, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα εισοδήματα από ενοίκια καθώς δεν έχει κατατεθεί Ε2 για το φορολογικό έτος 2016. Αναλυτικότερα:

1α) Κατά το φορολογικό έτος 2016 (φορολογική περίοδος 01/01/2016 έως 31/12/2016), φαίνεται στην εικόνα αποδοχών της του TAXIS ότι έλαβε συντάξεις πηγής Ελλάδος, ποσού 13.121,40 € από κύρια σύνταξη και 4.604,82 € από επικουρική σύνταξη.

1β) Εμφανίζονται τόκοι προ φόρων αξίας 76.188,96 € πηγής Ελλάδος.

1γ) Εισέπραξε ενοίκια από εκμίσθωση ακινήτων (ενδεικτικά για το φορολογικό έτος 2015 αξίας 5.550,00 ευρώ για μισθώσεις ακινήτων μικρότερων του έτους).

2) Επίσης κατά το φορολογικό έτος 2015 εισέπραξε τόκους αλλοδαπής προέλευσης σύμφωνα με το εκκαθαριστικό της ύψους 330.782,08 ευρώ (ανάλογα ποσά περιλαμβάνονται και στο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016).

3) Σύμφωνα με την δήλωση Ε.Ν.Φ.Ι.Α. διαθέτει περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας (ενδεικτικά αναφέρεται η αντικειμενική αξία σε οικόπεδα και κτίσματα που ανέρχεται σε 119.070,00 €, καθώς δεν υπάρχουν αξίες για τα γήπεδα).

4) Επιπλέον, παραμένει ως μέλος στην εταιρία .... (αριθμός μετοχών 963).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων της προσφεύγουσας βρίσκεται στην Ελλάδα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τους παρακάτω λόγους :

- ✓ Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της εσωτερικής νομοθεσίας.
- ✓ Έλλειψη αιτιολογίας – Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
- ✓ Παραβίαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- ✓ Προς απόδειξη των ως άνω ισχυρισμών της προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά :
  1. Το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Κυπριακής Δημοκρατίας για το φορολογικό έτος 2016.
  2. Τη σύμβαση εργασίας της με την εταιρεία «....», η οποία εδρεύει στη .... Κύπρου.
  3. Την από ....2017 Βεβαίωση της εταιρείας «....», με την οποία βεβαιώνεται ότι εργάζεται στην εν λόγω εταιρεία από την ....2016.
  4. Την από 1.2.2017 Αναλυτική Κατάσταση Αποδοχών Ασφαλισμένου κατά Εργοδότη για το έτος 2016 του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Κυπριακής Δημοκρατίας.
  5. Την από .....2017 Βεβαίωση του Δήμου .... ... Κύπρου, με την οποία βεβαιώνεται ότι η ίδια και ο σύζυγός της, ..., διαμένουν στην οδό ... της . . Κύπρου από το μήνα Μάρτιο του έτους 2016.
  6. Τη Βεβαίωση Εγγραφής του Τμήματος αρχείου πληθυσμού και μετανάστευσης του Υπουργείου Εσωτερικών της Κυπριακής Δημοκρατίας, με την οποία βεβαιώνεται ότι είναι εγγεγραμμένη πολίτης της Κυπριακής Δημοκρατίας από την 17.3.2016.
  7. Το ενοικιαστήριο έγγραφο για την ενοικίαση από την ίδια και το σύζυγό της, διαμερίσματος στην οδό .... στο ... . Κύπρου, με έναρξη ισχύος της μίσθωσης την 1.3.2016 και την από 30.4.2016 λύση λύση της ως άνω μισθωτικής σχέσης.
  8. Το νεότερο συμφωνητικό μίσθωσης («. .») για την ενοικίαση διαμερίσματος στην οδό .. . στην ... ... Κύπρου, με έναρξη ισχύος της μίσθωσης την 1.5.2016, νομίμως μεταφρασμένου στην ελληνική, καθώς και τις σχετικές αποδείξεις πληρωμής ενοικίων μηνών Μαΐου 2016 μέχρι και Απρίλιο 2017.
  9. Τους λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος της Αρχής Ηλεκτρισμού Κύπρου, στους οποίους αναγράφεται ρητά ως ημερομηνία σύνδεσης της επί της οδού ... στη ... Κύπρου η 7.4.2016.
  10. Τους λογαριασμούς τηλεφώνου της εταιρείας ... και της εταιρείας ..., από τους οποίους αποδεικνύεται η τηλεφωνική σύνδεση της επί της οδού ... στη ... Κύπρου από το μήνα Μάρτιο του έτους 2016.
  11. Το από 1.5.2016 μισθωτήριο συμβόλαιο για την ενοικίαση της πρώην κύριας κατοικίας της και του συζύγου της στην οδό ... στο ... Θεσσαλονίκης, μετά του σχετικού αποδεικτικού υποβολής στο πληροφοριακό σύστημα TAXISNET.

12. Αντίγραφο του τηρούμενου από την ίδια και το σύζυγό της κοινού λογαριασμού στην τράπεζα ...  
... Κύπρου.
13. Την με ημερομηνία 30.5.2017 «Κατάσταση Αναλυτικής Κίνησης Καταθετικού Λογαριασμού» της  
... ΤΡΑΠΕΖΑΣ καθώς και τις αναλύσεις συναλλαγών πιστωτικών καρτών των τραπεζών ... και ...  
BANK, από τις οποίες αποδεικνύεται η πραγματοποίηση εξόδων για την εξυπηρέτηση των  
οικογενειακών της αναγκών στην Κύπρο καθ' όλο το φορολογικό έτος 2016, με τη χρήση  
ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.
14. Το αποδεικτικό πληρωμής της σύνταξής της από το ΙΚΑ, μηνών Αυγούστου/Σεπτεμβρίου 2016,  
σε συνέχεια της σχετικής υπ' αριθ. πρωτ. .../....2016 αίτησής της για τη μεταφορά της σύνταξής της  
στον τηρούμενο από την ίδια και το σύζυγό της κοινό τους λογαριασμό στην ... .. Κύπρου.
15. Το από 26.5.2015 μισθωτήριο συμβόλαιο του διαμερίσματος στην οδό .... στη Θεσσαλονίκη.
16. Τη Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης (Ε9), η οποία αφορά την περιουσιακή της  
κατάσταση που δηλώθηκε μέχρι την 23.5.2017 και υποβλήθηκε νομίμως μέσω του πληροφοριακού  
συστήματος TAXISNET.
17. Τη Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2016, η οποία υποβλήθηκε νομίμως μέσω του πληροφοριακού  
συστήματος TAXISNET.
18. Το Πιστοποιητικό Σύστασης Εταιρείας της Κυπριακής Δημοκρατίας που αφορά την εταιρεία «.  
....».
19. Το Πιστοποιητικό ορισμού διευθυντών («director») και γραμματέα («secretary») της Κυπριακής  
Δημοκρατίας που αφορά την εταιρεία «....».
- 20: Το καταστατικό της εταιρείας «....», νομίμως καταχωρηθέν στο Μητρώο Εταιρειών της  
Κυπριακής Δημοκρατίας.
21. Τη σύμβαση εργασίας του συζύγου της με την εταιρεία «....», η οποία εδρεύει στη ... Κύπρου.
22. Αντίγραφο του τηρούμενου από την εταιρεία «....» λογαριασμού στην τράπεζα . . Κύπρου.
23. Την κατάσταση αποτελεσμάτων της εταιρείας «....» για την περίοδο από 16.05.2016 έως  
31.12.2016 καθώς και για την περίοδο από 1.1.2017 έως 31.5.2017.
24. Το με ημερομηνία 21.12.2016 Πρακτικό Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας «. .», από  
το οποίο αποδεικνύεται ότι η συμμετοχή της στην εν λόγω εταιρεία ανέρχεται ήδη από το έτος 2012  
σε ποσοστό μόλις 1,36% επί του μετοχικού της κεφαλαίου. Επίσης αποδεικνύεται ότι η συμμετοχή  
του συζύγου της ανέρχεται σε ποσοστό μόλις 2,9% επί του μετοχικού κεφαλαίου.
25. Το από 11.5.2016 Πρακτικό Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας «....» το οποίο καταχωρήθηκε  
νομίμως στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, από το οποίο αποδεικνύεται ότι διατηρούσε την ιδιότητα του  
μη εκτελεστικού μέλους διοικητικού συμβουλίου της εν λόγω εταιρείας ήδη από την 11.5.2016.
26. Το από 25.5.2017 Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας «. .» καθώς και το  
από 25.5.2017 Πρακτικό Διοικητικού Συμβουλίου της ίδιας ως άνω εταιρείας, σχετικά με την  
αποχώρηση της ίδια και του συζύγου της από το Δ.Σ. της εν λόγω εταιρείας.

✓ Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΝΔΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/12.10.2017 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζει :

1. Το από 20/6/2017 Πρακτικό Συνεδρίασης Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της «. ....».
2. Ανακοίνωση καταχώρισης στο Μητρώου Γ.Ε.ΜΗ. της νέας σύνθεσης του Δ.Σ. της «. ....».
3. Δήλωση φόρου δωρεάς – γονικής παροχής και Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών της εταιρίας «....» λόγω δωρεάς εν ζωή της προσφεύγουσας προς τα εγγόνια της.
4. Δήλωση φόρου δωρεάς – γονικής παροχής και Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών της εταιρίας «....» λόγω δωρεάς εν ζωή του συζύγου της προσφεύγουσας, . . προς τα εγγόνια του.
5. Την από 24/7/2017 συμβόλαιο γονικής παροχής πλήρους κυριότητας ακινήτου με το οποίο ο . . μεταβιβάζει στον γιο του . . το ακίνητο επί της οδού .... στο ..., πρώην κύρια κατοικία της προσφεύγουσας και του συζύγου της.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Ν.4172/2013 ορίζεται : « 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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 εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.» και στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ίδιου νόμου ορίζεται : «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**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1058/25-3-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. 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.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1260/19-12-2014 «Σχετικά με τη φορολογική κατοικία»:

«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,...

(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. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εκτός αν ελλείψει οικογένειας, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα). Σε περίπτωση μη υποβολής κάποιων εκ των παραπάνω δικαιολογητικών και αν λόγω της μη υποβολής τους οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν να αποφανθούν για τη φορολογική κατοικία βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, τότε οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν πρόσθετα δικαιολογητικά (π.χ. βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, βεβαίωση από επαγγελματικές ενώσεις-επιμελητήρια-συλλόγους, δικαιολογητικά για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων), με τα οποία θα αποδεικνύουν τον ισχυρό δεσμό τους με το άλλο κράτος, δεσμός που τους δημιουργεί μόνιμη φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος.»

**Επειδή**, με την απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ ορίζεται ότι : «8....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, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 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, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 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



καταλείπει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους...».

**Επειδή** με τον Α.Ν. 573/1968 (ΦΕΚ Α' 223/27-9-1968) κυρώθηκε Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος.

**Επειδή**, εν προκειμένω, με τα προσκομιζόμενα έγγραφα, ήτοι το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Κυπριακής Δημοκρατίας για το φορολογικό έτος 2016, την από 2.2.2017 Βεβαίωση του Δήμου . . Κύπρου, τη Βεβαίωση Εγγραφής του Τμήματος αρχείου πληθυσμού και μετανάστευσης του Υπουργείου Εσωτερικών της Κυπριακής Δημοκρατίας, το συμφωνητικό μίσθωσης, τους λογαριασμούς τηλεφώνου και ρεύματος και τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικος . . Κύπρου, επί της οδού . .... Περαιτέρω, με την από 2.2.2017 Αναλυτική Κατάσταση Αποδοχών Ασφαλισμένου κατά Εργοδότη για το έτος 2016 του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Κυπριακής Δημοκρατίας, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εργάζεται μόνιμα ως γραμματέας στην εταιρία «. .», η οποία εδρεύει στη ... Κύπρου και την οποία σύστησε μαζί με το σύζυγό της ..., μοναδικοί δε μέτοχοι αυτής είναι η ίδια και ο σύζυγός της.

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα, η προσφεύγουσα λαμβάνει σύνταξη ΙΚΑ από την Ελλάδα η οποία, σύμφωνα με το προσκομιζόμενο αποδεικτικό πληρωμής μηνών Αυγούστου/Σεπτεμβρίου 2016, κατατίθεται σε λογαριασμό της στην ... .. Κύπρου. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα έγγραφα (αρ. 24, 25, 26), η προσφεύγουσα ήταν μέτοχος της ελληνικής επιχείρησης «....», με ποσοστό συμμετοχής 1,2% και δεν μετείχε στη διοίκηση της εταιρίας. Σύμφωνα με τα έγγραφα που προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΝΔΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/12.10.2017 υπόμνημά της, η προσφεύγουσα μεταβίβασε πλέον τις μετοχές της στα εγγόνια της. Τέλος, η προσφεύγουσα κατέχει ακίνητα στην Ελλάδα και εισπράττει ενοίκια, η δε πρώην κύρια κατοικία της και του συζύγου της στην οδό ... στο ... Θεσσαλονίκης, έχει ενοικιαστεί από την 1/5/2016 (σχετ. έγγρ. αρ. 11) και μεταβιβαστεί στο γιο τους . . (σχετ. το από 24/7/2017 συμβόλαιο γονικής παροχής.)

**Επειδή** ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1260/2014 τα ανωτέρω εισοδήματα από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν επαρκή στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί η προσφεύγουσα ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος διότι η απόκτηση εισοδημάτων πηγής Ελλάδας (συντάξεις, επιχειρηματική αμοιβή, ενοίκια, τόκοι) δεν αποτελούν από μόνα τους κριτήριο για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας, αλλά θα πρέπει να συνεκτιμώνται και επιπλέον στοιχεία

τα οποία να αποδεικνύουν ότι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του φυσικού προσώπου βρίσκεται στην Ελλάδα.

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα, με τα δικαιολογητικά έγγραφα που προσκομίζει, αποδεικνύει πλήρως ότι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και των ζωτικών συμφερόντων της βρίσκεται στην Κύπρο. Επομένως, είναι φορολογικός κάτοικος της Κύπρου και θα πρέπει να γίνει αποδεκτή η με αρ. πρωτ. .../...-2017 αίτηση και η με αρ.πρωτ. .../...-2017 συμπληρωματική αίτησή της ως προς το αίτημα για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της για το έτος 2016.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της . . του ..., ΑΦΜ ... και την ακύρωση της με αρ.πρωτ. .. & .../....2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..Θεσσαλονίκης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.