



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-10-2017

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

Αριθμός απόφασης: 2039

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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 .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., ΑΦΜ ...**, κατά της υπ.αρ.πρωτ. .../...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επί της υπ.αρ.πρωτ. .../...-2017 αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. .../-2017 αίτησης του προσφεύγοντος για μεταβολή φορολογικής κατοικίας στη Δ.Ο.Υ. ..., εκδόθηκε η υπ.αρ.πρωτ. .../-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..., με την οποία απορρίφθηκε το εν λόγω αίτημά του για τους παρακάτω λόγους: **α)** Διότι δεν προσκόμισε βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή, **β)** Από τον έλεγχο του συμβολαίου εργασίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων σύναψε σχέση εργασίας με Διεθνή Οργανισμό με την επωνυμία (Διεθνές Κέντρο Γεωργικής Έρευνας σε ξηρές περιοχές). Σύμφωνα με την ΠΟΛ1142/2012 ορίζεται ότι: «...κάθε φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας, που υπηρετεί στην αλλοδαπή, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα εφόσον 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 τη φορολογική κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα....» και **γ)**

Ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι υπάρχουν προσωπικοί ή οικονομικοί ή κοινωνικοί δεσμοί.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η επιβολή της έννοιας της κοινής φορολογικής δήλωσης από την ύπαρξη και μόνο κοινής κατοικίας είναι παράνομη και καταχρηστική δεδομένου ότι η μετεγκατάσταση του στην αλλοδαπή έγινε για λόγους εξεύρεσης εργασίας και οι συνθήκες διαβίωσης ήταν πολύ δύσκολες με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτό να τον ακολουθήσει η οικογένειά του.
2. Οι βεβαιώσεις διαμονής των αντίστοιχων Προξενικών γραφείων στις χώρες που διαβίωσε θα έπρεπε να γίνουν δεκτές διότι ο μισθός του βάσει της σύμβασης εργασίας είναι αφορολόγητος, ως εκ τούτου δεν υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου, ώστε να μπορούσε να του χορηγηθεί Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας.
3. Ο νόμος ορίζει τις 183 ημέρες και άνω διαμονής στην αλλοδαπή ως τον κρίσιμο αριθμό για την υπαγωγή κάποιου φορολογούμενου ως κάτοικου εξωτερικού, επικαλούμενος ότι βρισκόταν στην Τυνησία ήδη από τον Νοέμβριο του 2012 και στο Μαρόκο από 30 Ιουλίου 2014.
4. Καταχρηστικό και αντισυνταγματικό το γεγονός του μη επιτρεπτού διαχωρισμού των Α.Φ.Μ. των συζύγων, όταν το ίδιο το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει εκδώσει απόφαση σχετικά με αυτό, όπως και άλλες δημόσιες αρχές της χώρας όπως ο Συνήγορος του Πολίτη.

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

- 1) Το υπ' αριθμ. .../.../03-06-2014 Πιστοποιητικό από το Προξενικό Γραφείο της Πρεσβείας της Ελλάδας στην ... ότι ο προσφεύγων είναι εγκατεστημένος στην- από 26/11/2012 μέχρι 03/06/2014.
- 2) Τις από 18/10/2012 & 17/06/2014 συμβάσεις με την
- 3) Την υπ' αριθμ. .../.../...../...../06-09-2016 βεβαίωση του Προξενικού γραφείου της ... της Πρεσβείας της Ελλάδος στο ... ότι ο προσφεύγων κατοικούσε στην πόλη από 30/07/2014 μέχρι 06/09/2016.
- 4) Την από/2016 βεβαίωση του Διοικητή των υπηρεσιών Ανθρώπινου Δυναμικού της
- 5) Το από .../2016 έγγραφο του Γενικού Διευθυντή της ... με το οποίο παρατείνεται η εργασία του στην ... ως Επιστήμονας-Διευθυντής της από 11 Νοεμβρίου 2016 έως 10 Νοεμβρίου 2017.

Επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 του ν 4172/2013 (ΚΦΕ)**, 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, 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: **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 ΠΟΛ1142/2012 (Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3943/2011), ορίζεται ότι: «....Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι κάθε φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, που υπηρετεί στην αλλοδαπή, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, εφόσον: 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](#), το οποίο 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 τη φορολογική κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα..... Αναφορικά με τη β περίπτωση, αυτή είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Πρωτοκόλλου (αριθ. 36) περί των Προνομίων και Ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (1965), το οποίο έχει προσαρτηθεί ως άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου (αριθ. 7) περί των Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στην ενοποιημένη απόδοση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ - 2010/C83/01/30.03.2010)..».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1177/14-7-2014 ορίζεται ότι:** «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 01.01.2014, 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».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ.αριθμ. **ΠΟΛ. 1058/2015 (ΦΕΚ Β 459 26.3.2015)** «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013» ορίζεται ότι: «**1.** Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας.....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...».

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 το **άρθρο 4 του ν 3742/2009** (Κύρωση της Σύμβασης και του Πρόσθετου σε αυτήν Πρωτοκόλλου μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους επί του εισοδήματος και επί της ωφέλειας από κεφάλαιο), ορίζεται ότι: «**1.** Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης, η έκφραση «κάτοικος ενός συμβαλλόμενου Κράτους» υποδηλώνει κάθε πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με την νομοθεσία του Κράτους αυτού, υπόκεινται στο φόρο, λόγω της κατοικίας του, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεώς του ή κάθε άλλου κριτηρίου ανάλογης φύσης. Η έκφραση όμως αυτή δεν περιλαμβάνει τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο σ' αυτό το Κράτος για τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές που ευρίσκονται σ' αυτό το Κράτος, συμπεριλαμβανομένης και της ωφέλειας από κεφάλαιο. **2.** Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος και των δύο συμβαλλόμενων Κρατών, η περίπτωση του ρυθμίζεται ως ακολούθως: **α.** Το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους, στο οποίο διαθέτει μόνιμη κατοικία. Εάν διαθέτει μόνιμη κατοικία σε αμφότερα τα συμβαλλόμενα

Κράτη, θεωρείται κάτοικος του συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων). **β.** Εάν το συμβαλλόμενο Κράτος όπου το πρόσωπο αυτό έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθεί ή δεν διαθέτει μόνιμη κατοικία σε κανένα από τα συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του συμβαλλόμενου Κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονή του. **γ.** Εάν το πρόσωπο αυτό έχει συνήθη διαμονή και στα δύο συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος. **δ.** Εάν το πρόσωπο αυτό είναι υπήκοος και των δύο συμβαλλομένων Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών επιλύουν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία. **ε.** Όταν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του συμβαλλόμενου Κράτους όπου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των δραστηριοτήτων του.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 4 του ν 3820/2010** (Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Μαρόκου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος) ορίζεται ότι: «**1.** Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας του, διαμονής του, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης και, επίσης, περιλαμβάνει αυτό το Κράτος και κάθε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Ο όρος αυτός, όμως, δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο, το οποίο υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, μόνον όσον αφορά εισόδημα από πηγές εντός αυτού του Κράτους. **2.** Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η κατάστασή του καθορίζεται ως εξής: α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν αυτός διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, αυτός θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), β) αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να καθορισθεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους, στο οποίο έχει την συνήθη διαμονή του, γ) αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος μόνον του Κράτους, του οποίου είναι υπήκοος, δ) αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία. **3.** Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε θεωρείται κάτοικος μόνον του Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής του διοίκησης».

Επειδή, η αρχική σύμβαση εργασίας με την οποία έλαβε τη θέση του «Επιστήμονα-Διευθυντή της Τράπεζας Γενετικού Υλικού για τη βιοποικιλότητα και το ολοκληρωμένο πρόγραμμα διαχείρισης των γονιδίων (BIGMP) στο Διεθνές Κέντρο Γεωργικής έρευνας σε ξηρές περιοχές (...) ξεκινούσε από 12 Νοεμβρίου 2012. Όπως αναφέρεται στην αρχική σύμβαση η τοποθεσία της θέσης του είναι στην ... στο περιφερειακό πρόγραμμα Βόρειας Αφρικής, Τύνιδα, Τυνησία, ωστόσο ως διεθνές προσωπικό μπορεί να μεταφερθεί σε οποιοδήποτε σημείο στον κόσμο όπου η ... έχει δραστηριότητες στο πλαίσιο της εντολής της, **η βάση του όμως σε κάθε περίπτωση θα είναι στη Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.** Ο μισθός και τα οφέλη που παρέχονται στο διεθνές προσωπικό είναι αφορολόγητα στη χώρα υποδοχής και είναι υπεύθυνοι για τη συμμόρφωση με όλους τους φορολογικούς νόμους που ισχύουν στην πατρίδα τους. Επιπλέον, στις συμβάσεις που ακολούθησαν την πρώτη, στις .../2014 και .../2016 όσον αφορά τον τρόπο φορολόγησης δεν επήλθε καμία μεταβολή, γεγονός που έρχεται σε πλήρη συνάφεια με τις διατάξεις της ΠΟΛ1142/2012 όπου ορίζεται ότι κάθε φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, που υπηρετεί στην αλλοδαπή, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα εφόσον συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου 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** τη φορολογική κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Επειδή, από την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του για τα οικονομικά έτη 2013,2014 και φορολογικά έτη 2014 και 2015 στις οποίες συμπεριέλαβε και τον μισθό αλλοδαπής προέλευσης, προκύπτουν τα εξής: υποβάλλει κοινές φορολογικές δηλώσεις με τη σύζυγο του, στις οποίες πέραν της κύριας κατοικίας του ιδιοχρησιμοποιεί και δύο δευτερεύουσες κατοικίες κατά το ποσοστό που του αναλογεί. Επιπλέον, καλύπτει δαπάνες για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία στην Ελλάδα (Εκπαιδευτήρια ...) όσον αφορά τα δύο τέκνα του. Ειδικά το φορολογικό έτος 2014 χορηγήθηκε σε αυτόν Ενιαίο Επίδομα στήριξης τέκνων-Ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων από τον Οργανισμό Γεωργικών Ασφαλίσεων το οποίο και έχει συμπεριλάβει στη φορολογική δήλωση του εν λόγω έτους στον κωδ.617. Το φορολογικό έτος 2015 στον κωδ. 301 (καθαρό ποσό από μισθούς και ημερομίσθια κτλ) έχει φορολογηθεί και για αποδοχές που του καταβλήθηκαν ως είδος αποδοχών «Αμοιβές ασκούμενων δικηγόρων, πρακτική άσκηση φοιτητών, συμμετοχή σε επιδοτούμενα σεμινάρια, περιστασιακά απασχολούμενοι κτλ» από τον «Ειδικό Λογ/σμό Κονδυλίων Έρευνας Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, τόσο της ... όσο και του ... μετέπειτα, παρά μόνο πιστοποιητικό-βεβαίωση της Πρεσβείας της Ελλάδας στην ... και στο

αντίστοιχα ότι κατοικούσε εκεί και κανένα άλλο πρόσφορο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι είχε όντως μεταφέρει στην αλλοδαπή το κέντρο του οικογενειακού του βίου ή το κέντρο των βιοτικών του σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) όπου διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς. Ο προσδιορισμός της φορολογικής κατοικίας με βάση το πρότυπο σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. (28/01/2003) στο άρθρο 4 αυτού προβλέπει ότι:

1. Ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσο αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σε αυτό. Ο όρος περιλαμβάνει την προσωπική εταιρεία που έχει συσταθεί ή έχει οργανωθεί με τους νόμους του ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη.
2. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:
 - α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση κάθε φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας που υπηρετεί στην αλλοδαπή και συνδέεται με σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα με Διεθνή Οργανισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των ευρωπαϊκών κοινοτήτων, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων εργαζόταν στον Διεθνή Ερευνητικό Οργανισμό «.....»- στην ... και μετέπειτα στο ... και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες, δεν πληροί τις προϋποθέσεις μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ...-2017 και με αρ.πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος .. του ..., **ΑΦΜ**

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.