



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 10/6/2016

Αριθμός απόφασης:622

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 11/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή **προσφυγή της** του με ΑΦΜ:....., κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού ΤΚ:....., κατά της με αριθμ. απορριπτικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ σχετικά με την αλλαγή της φορολογικής της κατοικίας από 1-1-2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό πρωτ. απορριπτική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ σχετικά με την αλλαγή της φορολογικής της κατοικίας από 1-1-2015.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτ..... αίτησή της, η προσφεύγουσα ζήτησε τη μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας από 1-1-2015, από την Ελλάδα στο εξωτερικό και ειδικότερα στη Γερμανία.

Με την με αριθμό πρωτ..... απάντησή του, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ απέρριψε την ανωτέρω αίτηση διότι σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν 4174/2013 *“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...”* Εν προκειμένω, από το τμήμα μητρώου της ΔΟΥ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, από τις 15-9-2001 είναι έγγαμη με τον

..... με ΑΦΜ:....., κάτοικο Ελλάδας και ειδικότερα Θεσσαλονίκης επί της οδού

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ και να αναγνωρισθεί ότι τυγχάνει φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, ισχυριζόμενη ότι από τον Οκτώβριο του 2014 μετακόμισε από την οδό στην, στο Γερμανίας και έκτοτε τελεί εν διαστάσει με τον σύζυγό της. Επίσης, ισχυρίζεται ότι από τον Φεβρουάριο του 2014 ασκεί ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών πληροφορικής με έδρα το Γερμανίας, όπου και κατοικεί και συνεπώς δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εξακολουθεί να χαρακτηρίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

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 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...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/31-5-2012 ορίζεται ότι «... 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. Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 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 φορολογικές διατάξεις, 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 ωσότου 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. 175/24.08.1982 διαταγή)**. Έτσι, οικογενειακή εστία δημιουργείται στον τόπο που διαμένει (corpus) το φυσικό πρόσωπο με πρόθεση συνέχειας και μονιμότητας (animus) και όχι για λοιπούς

επιχειρηματικούς, ταξιδιωτικούς, εκπαιδευτικούς κλπ σκοπούς, ενώ ως οικογένεια ορίζεται πρωταρχικά ο/η σύζυγος και τα τέκνα. (Ασπ. Μάλλιου, Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου, για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία ΔΦΝ 2014. 1064). Οι ως άνω ΠΟΛ δεν έρχονται σε αντίθεση με το ισχύον καθεστώς του άρθρου 4 του Ν 4172/2013 (ΚΦΕ) όπου ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας, και επομένως εξακολουθεί να είναι σε ισχύ, για δε τον ορισμό της έννοιας της κατοικίας ορθώς γίνεται αναγωγή στις γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα, καθόσον ο φορολογικός νόμος δεν περιλαμβάνει ειδικό ορισμό της κατοικίας.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1260/2014 “ *Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι,..... 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/φροντιστηρίου ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).*”

Επειδή, η Ελλάδα 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 κατά το μοντέλο αυτό θεωρείται κρίσιμο για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας 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 τα ανωτέρω, πρωταρχικού χαρακτήρα κριτήριο για τον καθορισμό φορολογικής κατοικίας κατά τον ΟΟΣΑ συνιστά **πρωτίστως η ύπαρξη οικογενειακής εστίας** σε ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, σε περίπτωση δε κατάφασης της οικογενειακής εστίας τυχόν άλλοι δεσμοί του φυσικού προσώπου με το αντισυμβαλλόμενο κράτος **δεν μπορούν** να δημιουργήσουν δεσμά μόνιμης φορολογικής κατοικίας στο κράτος αυτό για το συγκεκριμένο πρόσωπο. Στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο διαθέτει οικογενειακή εστία και στα δύο κράτη, τότε εξετάζεται και το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του προσώπου αυτού, δηλαδή οι στενοί προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί, ενώ αν έχει σε ένα κράτος την οικογενειακή εστία και σε άλλο το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, τότε η φορολογική κατοικία ορίζεται **στο κράτος της οικογενειακής εστίας**.

Επειδή, γεγονότα, όπως η τήρηση λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση του νομικού προσώπου που έχει την έδρα του στο ένα κράτος, ή η επιχειρηματική δραστηριότητα, **δεν συνιστούν από μόνα τους κριτήρια** για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας, ενώ αν τα κριτήρια αυτά συντρέχουν με το κριτήριο της οικογενειακής εστίας στο άλλο κράτος, τότε σαφώς η φορολογική κατοικία θεμελιώνεται στο κράτος της οικογενειακής εστίας (Ασπ.Μάλλιου ο.π.).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ο τόπος φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου είναι συνδεδεμένος κυρίως με τον τόπο των οικογενειακών του δεσμών, ενώ ταυτόχρονα η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου **δεν έχει κρίσιμη σημασία** ως προς την κατοικία του φορολογούμενου

Επειδή, ο νομοθέτης καθιερώνει σε ορισμένες περιπτώσεις νόμιμα τεκμήρια για τον τόπο κατοικίας ορισμένων ατόμων. Αυτό συμβαίνει και με την κατοικία των συζύγων, οι σχέσεις των οποίων διέπονται από τις διατάξεις οικογενειακού δικαίου και οι οποίες επιβάλλουν στους συζύγους να συμβιώνουν στην ίδια στέγη. Έτσι θεσπίζεται τεκμήριο, κατά το οποίο ο τόπος όπου βρίσκεται η "οικογενειακή εστία", είναι ο τόπος κατοικίας των συζύγων. Ανάλογη είναι και η νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Κ.), το οποίο αποφάνθηκε ότι, εν αμφιβολία, ως τόπος κατοικίας φυσικού προσώπου, το οποίο εμφανίζει περισσότερες από μια "κατοικίες", , πρέπει να θεωρείται ο τόπος , όπου βρίσκονται οι οικογενειακοί δεσμοί του. Ως "συνήθης κατοικία", νοείται στην περίπτωση ατόμου που έχει προσωπικούς και επαγγελματικούς δεσμούς σε δύο Κράτη-Μέλη, ο τόπος της συνήθους κατοικίας του, ο οποίος καθορίζεται μετά από συνολική εκτίμηση όλων των στοιχείων που ασκούν επιρροή και είναι εκείνος, στον οποίο βρίσκεται το μόνιμο κέντρο συμφερόντων του συγκεκριμένου ατόμου, στην περίπτωση δε, κατά την οποία από τη συνολική αυτή εκτίμηση δεν είναι δυνατός αυτός ο προσδιορισμός, πρέπει να δίδεται προτεραιότητα στους προσωπικούς δεσμούς, οι οποίοι κυρίως αφορούν την οικογένεια και το χώρο, όπου αυτή στεγάζεται (υπόθεση ΔΕΚ C-262/1999 Λουλουδάκης κ/Ελληνικού Δημοσίου).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εμφανίζεται στο αρχείο μητρώου της ΔΟΥ , έγγαμη με τον του με ΑΦΜ:..... (κάτοικο επί της οδού) από τις 15-9-2001 χωρίς να έχει δηλωθεί μέχρι σήμερα διακοπή της σχέσης τους. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας που αφορά στην επικαλούμενη διάσταση είναι προδήλως αβάσιμος και αναπόδεικτος, δεδομένου ότι η προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν μπορεί να αποτελέσει επαρκές αποδεικτικό μέσο.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 11-2-2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της **του**, κατά της με αριθμ. απορριπτικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ σχετικά με την αλλαγή της φορολογικής της κατοικίας από 1-1-2015.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).