



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 31/08/15

Αριθμός απόφασης: 70

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

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.
 - 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 «.....» και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», κατά της υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της από υπ.αρ.πρωτ. «.....» αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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 υπ.αρ.πρωτ. «.....» αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. «.....» απορρίφθηκε η υπ.αρ.πρωτ. «.....» αίτηση του προσφεύγοντος για μεταβολή φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στη Βουλγαρία.

Με την ως άνω αίτησή του ο προσφεύγων ζητά τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στη Βουλγαρία, καταθέτοντας προς τούτο τα σχετικά δικαιολογητικά που προβλέπονται με τις ΠΟΛ1177/2014 και 1058/2015, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι από την έναρξη ισχύος του νέου ΚΦΔ στο άρθρο 4 ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας και άρα δεν έχουν πλέον εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 51-56 ΑΚ που ορίζουν την έννοια και τον τρόπο απόκτησης της κατοικίας, ούτε η ΠΟΛ 175/24-8-1982 και ΠΟΛ 1142/31-5-2012.
- Ότι κατοικεί στο «.....» της Βουλγαρίας από τον 11^ο μήνα του 2013, όπου είναι η μόνιμη κατοικία και η συνήθης διαμονή του, προσκομίζοντας προς τούτο το από «.....» συμβόλαιο μίσθωσης κατοικίας, καθόσον έχει αναπτύξει εκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο τη βιοτεχνία ενδυμάτων, ισχυριζόμενος ότι είναι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.
- Ουδεμία επιρροή έχει στην αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας το γεγονός ότι η σύζυγός του κατοικεί, μαζί με το τέκνο τους, στην Ελλάδα, την οποία ο ίδιος επισκέπτεται μόνο ελάχιστες μέρες το μήνα, Σαββατοκύριακα και γιορτές.
- Ότι από τις βουλγαρικές αρχές αντιμετωπίζεται ως φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής καταβάλλοντας τους αναλογούντες στο φορολογητέο εισόδημα φόρους.
- Ότι η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση αντίκειται στο άρθρο 4 παρ 1 και 2 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Βουλγαρίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ 1 του ν 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν 3942/2011 ορίζεται ότι «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα 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 το άρθρο 4 του ν 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται η έννοια της ότι 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 διατάξεις του ΚΦΕ, 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 φ.π. 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 φ.π., 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, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

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, με τον Ν 2255/1994 κυρώθηκε η διμερής διεθνής σύμβαση που υπεγράφη μεταξύ της Ελλάδας και της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, στο άρθρο 4 παρ 1 του νόμου αυτού, η οποία αντικαταστάθηκε με το Πρωτόκολλο περί τροποποιήσεων της παρούσης, και κυρώθηκε με τον Ν.2927/2001, ορίζεται « 1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος "κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" σημαίνει κάθε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, λόγω του τόπου κατοικίας, διαμονής, τόπου διαχείρισης των δραστηριοτήτων του, τόπου σύστασής του ή άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης. 2. Εάν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 κάποιο φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η κατάστασή του καθορίζεται ως εξής: α) Θεωρείται **ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία**. Εάν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του κράτους με το οποίο είναι στενότερες οι προσωπικές και οικονομικές σχέσεις του (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), β) Εάν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να προσδιορισθεί, ή εάν δεν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κάποιο από τα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο έχει συνήθη διαμονή, γ) Εάν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από τα δύο, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου έχει την ιθαγένεια.».

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, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και τα τέκνα, **δεν έχει κρίσιμη σημασία** ως προς την κατοικία του φορολογούμενου.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο ετήσιας φορολογικής δήλωσης και αντίγραφο ετήσιου αποσπάσματος ασφαλιστικού ισοτιπούτου συντάξεων, αλλά όπως ο ίδιος δηλώνει το τέκνο και η σύζυγός του διαμένουν μόνιμα στην Ελλάδα, **τεκμαίρεται** ότι οι οικογενειακοί δεσμοί του προσφεύγοντος παραμένουν στην Ελλάδα. Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν πληροί τις προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρείται φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ.αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....», ΑΦΜ «.....».

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).