



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13.01.2025

Αριθμός απόφασης: 42

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των

αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκουκατά της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθ.ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ.ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας βάσει της αρχικής δήλωσης προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 350,98 ευρώ και συνολικά ποσό πληρωμής 350,98 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, διότι, όπως ισχυρίζεται, εκ παραδρομής δήλωσε (στον κωδικό 319 του εντύπου Ε1 της δήλωσης) ότι ήταν κάτοικος αλλοδαπής, ενώ κατά το εν λόγω έτος ήταν μόνιμος κάτοικος Ελλάδος .

Σε συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στην υπηρεσία μας τηντις συμβάσεις αναγγελίας πρόσληψης και οικειοθελούς

αποχώρησης μισθωτού (έντυπα Ε3 και Ε5) όπως εμφανίζονται στο σύστημα Προσωποποιημένη Πληροφόρηση Μισθωτού (ΕΡΓΑΝΗ) .

Επειδή με το άρθρο 3 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, με το άρθρο 4 §§1,2 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 5 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην

αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα». γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή, ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, «μέσω μόνιμης εγκατάστασης», στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή, η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή, θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον [η συναλλαγή πραγματοποιείται στην ημεδαπή ή] οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες οι λέξεις «που οφείλονται» από «φορολογικό» κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από «φορολογικό» κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή. 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ 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 (ΣτΕ 1948/1956, 3870/2002, 2005, 1113/2008, 259/2011) όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του, 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.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 2105/2018 ΣτΕ στην περίπτωση μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με **Ε.2064/2023** με ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν . 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα.» αναφέρονται τα εξής:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) Αντικείμενο

Αντικείμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ , περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα.

Β) Περιεχόμενο

Με την εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, σχετικά με την φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Επιπλέον, αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 του Προτύπου της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017).

Γ) Πεδίο Εφαρμογής

Η παρούσα αφορά φυσικά πρόσωπα, φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος και αλλοδαπής.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Προσδιορισμός της έννοιας «φορολογική κατοικία»

1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου).

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των ως άνω παραγράφων του άρθρου 4 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 4646/2019 (Α' 201), αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις

κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και, όσον αφορά την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4 ΚΦΕ, τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017, στο εξής: Πρότυπη Σύμβαση).

3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι. Οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους.

Β. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι 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 και οικονομικούς δεσμούς του.

...

5. Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ΚΦΕ διευκρινίζονται τα κάτωθι:

5.1 Ο όρος «μόνιμη κατοικία» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο

φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του».

Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας.

5.2 Ο όρος «κύρια κατοικία» καταδεικνύει την διαφορά σε σχέση με την δευτερεύουσα κατοικία. Κατά συνέπεια, και σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες στην αλλοδαπή, αλλά η κύρια κατοικία του, στην οποία έχει την πραγματική εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε κατοικία (μονοκατοικία, διαμέρισμα, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο κ.λπ.) είτε ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, ή ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

5.3 Ο όρος «συνήθης διαμονή» του φυσικού προσώπου αφορά στην διαμονή του στην χώρα και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Τόπος συνήθους διαμονής είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή, ακολουθώντας τις παρ. 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και δεν οφείλεται σε εξαιρετικές, έκτακτες ή μεταβατικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου.

Επιπλέον, και ακολουθώντας τις παρ. 17 και 18 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, προκειμένου να διαπιστωθεί η συνήθης διαμονή του φυσικού προσώπου, θα πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο η διαμονή του στη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, αλλά και η τυχόν διαμονή του σε οποιοδήποτε άλλο μέρος της χώρας και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Επιπρόσθετα, και σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο δεν έχει μόνιμη ή κύρια κατοικία διαθέσιμη αλλά π.χ. διαμένει διαδοχικά σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι επιμέρους επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να αξιολογηθούν οι λόγοι για τις εν λόγω επισκέψεις.

5.4 Ο όρος «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς.

5.4.1. Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές, κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ.

5.4.2. Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ.

5.4.3. Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

...

Γ. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ

7. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται, ρητά, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1, ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Τα

ανωτέρω δεν εφαρμόζονται 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.

Ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.).

...

8. Επισημαίνεται ότι, καθώς το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται σε ετήσια βάση, το φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, που μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, σε κάθε περίπτωση, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το έτος εκείνο στο οποίο συμπληρώνεται το χρονικό διάστημα των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά.

Στην περίπτωση που η περίοδος των 183 ημερών συμπληρώνεται στο επόμενο από το έτος άφιξης στην Ελλάδα φορολογικό έτος, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υποβάλει δήλωση για το έτος που συμπληρώνονται οι 183 ημέρες σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως εάν παρέμεινε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών και κατά το έτος αυτό. Για το έτος άφιξης, υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον έχει σχετική υποχρέωση, ως κάτοικος αλλοδαπής.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο αναχωρεί στο επόμενο έτος από αυτό που εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, και για το έτος αυτό αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, εφόσον βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά, το οποίο συμπληρώνεται εντός του έτους αναχώρησης, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν μπορεί να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία για το έτος αυτό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμόαρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 συμπληρώνοντας τον αντίστοιχο κωδικό 319 της δήλωσης, ότι είναι κάτοικος αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι εκ παραδρομής δήλωσε ότι ήταν κάτοικος Αλβανίας για το φορολογικό έτος 2023, ενώ ήταν μόνιμος κάτοικος Ελλάδος, και προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει:

α) τη με αριθ.δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης (λύση μίσθωσης), όπου φαίνεται ως μισθωτής κατοικίας στη με ημερομηνία έναρξης μίσθωσης 01.11.2022 και ημερομηνία λύσης 28.11.2023.

β) τη με αριθ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, με ημερομηνία υποβολής 28.11.2023, όπου φαίνεται μισθωτής της ίδιας ως άνω κατοικίας στη με περίοδο ισχύος της μίσθωσης από 30.11.2023 έως 31.12.2024.

γ) εκτύπωση της ενημέρωσης εισοδημάτων-δαπανών από το πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. όπως αυτή εμφανίζεται στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση.

δ) συμβάσεις αναγγελίας πρόσληψης και οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού (έντυπα Ε3 και Ε5) όπως εμφανίζονται στο σύστημα Προσωποποιημένη Πληροφόρηση Μισθωτού (ΕΡΓΑΝΗ) .

Επειδή από το ως άνω προσκομισθέν ενημερωτικό εισοδημάτων -δαπανών από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2023 εργάστηκε ως μισθωτός στον, από τον οποίο έλαβε ως ακαθάριστες αποδοχές το ποσό των 10.187,73 καθαρό φορολογητέο ποσό 8.774,79, επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ποσού 438,75 ευρώ, το οποίο επιβεβαιώνεται και από την αναρτηθείσα βεβαίωση αποδοχών του ως άνω εργοδότη - συνεταιρισμού στο σύστημα taxis.

Στο ίδιο ενημερωτικό αναφέρεται ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε στην Ελλάδα δαπάνες ποσού 29.921,30 ευρώ με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και συγκεκριμένα με τραπεζική κάρτα της Εθνικής τράπεζας, γεγονός που προϋποθέτει ότι διατηρεί λογαριασμό στην εν λόγω τράπεζα.

Επειδή στις προσκομισθείσες συμβάσεις αναγγελίας πρόσληψης και οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού (έντυπα Ε3 και Ε5), όπως εμφανίζονται στο σύστημα Προσωποποιημένη Πληροφόρηση Μισθωτού (ΕΡΓΑΝΗ) , βάσει των στοιχείων που υπέβαλαν οι εργοδότες, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων με αριθμό μητρώου ασφαλισμένου

προσλήφθηκε από τοντην 12.09.2022 ως ανειδίκευτος εργάτης με σαράντα 40 ώρες εργασίας εβδομαδιαίως και σύνολο μικτών αποδοχών 828,10 ευρώ και αποχώρησε από την ως άνω εργασία την 20.10.2023, ήτοι κατά τη διάρκεια του έτους 2023 βρισκόταν στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες

Επειδή από τα ανωτέρω προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2023 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθόσον «είχε στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων» και βρισκόταν στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, σύμφωνα με τα οριζόμενα κριτήρια από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ και της προαναφερθείσας σχετικής με αριθ. Ε.2064/2023 εγκυκλίου με θέμα: Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν . 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι όπως η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.