ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΡΑΚΗΣ

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ. ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΤΙΤΛΟ:

«Η κατοικία στο φορολογικό δίκαιο»

ΚΩΣΤΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ

ΑΜ: 414224

ΚΟΜΟΤΗΝΗ, ΜΑΙΟΣ 2026

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή:

- **Ελένη Θεοχαροπούλου, Καθηγήτρια Δ.Π.Θ. (Επιβλέπουσα)**
- **Χρήστος Δετσαρίδης, Αναπληρωτής Καθηγητής Δ.Π.Θ.**
- **Αθανάσιος Τσιρωνάς, Αναπληρωτής Καθηγητής Δ.Π.Θ.**

Περιεχόμενα

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ 3

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ 5

II. 1. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά τον ΟΟΣΑ και τις ΣΑΔΦ 8

2. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας στην ελληνική έννομη τάξη 16

2Α. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά το προϊσχύσαν δίκαιο 17

2Β. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) 20

2Γ. Κριτήρια φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα 22

2i. Ειδικότερο ζήτημα: τεκμήριο φορολογικής κατοικίας 32

2Δ. Κριτήρια φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα νομικά πρόσωπα 33

3. Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας 34

4. Ειδικότερο ζήτημα του τεκμαρτού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού 42

5. Το ειδικότερο ζήτημα της φορολογικής κατοικίας κατά τη διάρκεια της πανδημίας covid-19 43

6. Δικονομικά ζητήματα αναφορικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας 50

7. Συνέπειες σχετικά με τη φορολογική κατοικία 54

7Α. Άρθρο 3 ΚΦΕ- Υποκείμενα του φόρου 54

7Β. Πηγές εισοδήματος στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή 55

7Γ. Μηχανισμοί εξάλειψης της διπλής φορολόγησης εισοδημάτων 56

8. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού 63

9. Εναλλακτικοί τρόποι φορολόγησης 68

9Α. Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα- άρθρο 5Α ΚΦΕ68

9Β. Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή και μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (άρθρ. 5Β ΚΦΕ) 78

9Γ. Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα- άρθρο 5Γ του ΚΦΕ 84

Δ. Κίνητρα για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας- άρθρο 71Η του Κ.Φ.Ε. 89

III. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ 94

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ 96

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ 97

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΑΔΕ: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΑΕΕΑΠ: Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία

ΑΕΙ: Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα

ΑΚ: Αστικός Κώδικας

ΑΚΕΣ: Αμοιβαία Κεφάλαια Επιχειρηματικών Συμμετοχών

ΑΠ: Άρειος Πάγος

Άρ: Άρθρο

ΔΑΔ: Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού

ΔΕΕ: Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΔΕΔ: Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

ΔΕΠ: Διδακτικό και Ερευνητικό Προσωπικό

ΔΕφΛαρ: Διοικητικό Εφετείο Λάρισας

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

ΔΠρΑθ: Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών

ΔΠρΑθ (ΑΚΥΡ): Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Ακυρωτικό)

ΔΠρΘες: Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης

ΔΦΝ: Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας

ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΕΣΔΟΠ: Εταιρείες Ειδικού Σκοπού Διαχείρισης Οικογενειακής Περιουσίας

ΕΚΕΣ: Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών

ΕΟΧ: Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

ΕΣΔΑ: Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

ΗΠΑ: Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής

ΚΦΔ: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΚΦΕ: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Μ.Σ.Σ.: Μέρος Συμφώνου Συμβίωσης

Ν.π.: νομικό πρόσωπο

Ν.π.δ.δ.: Νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

Ολ ΑΠ: Ολομέλεια Αρείου Πάγου

Ό.π.: όπως παραπάνω

Παρ: Παράγραφος

ΣΑΔ: Συμφωνία Αμοιβαίου Διακανονισμού

ΣΑΔΦ: Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

ΣΑΤ: Σύστημα Άυλων Τίτλων

Σελ.: Σελίδα

ΣτΕ: Συμβούλιο της Επικρατείας

ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Ι. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η άσκηση της κρατικής εξουσίας έχει συνδεθεί με την επιβολή οικονομικών βαρών στους διοικούμενους, τα οποία επιβάλλονται στους πολίτες κυρίως μέσω των φόρων. Η υποχρέωση των πολιτών να καταβάλουν φόρους βρίσκει συνταγματικό έρεισμα στο άρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπου κατοχυρώνεται η αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη: «*οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους*».

Βεβαίως, εκτός από την υποχρέωση των πολιτών να καταβάλουν φόρους, υφίσταται, επίσης, η υποχρέωση του ίδιου του Κράτους να παρέχει βασικές υπηρεσίες στους πολίτες. Για να εξασφαλίσει τους αναγκαίους πόρους και να πετύχει την κάλυψη των αναγκών αυτών, συνίσταται σε κάθε κράτος ένα πλαίσιο φορολογίας. Το Κράτος, λοιπόν, διαθέτει μια «φορολογική κυριαρχία», έχει δηλαδή δικαίωμα να θεσπίζει το δικό του σύστημα κανόνων δικαίου επιβολής και είσπραξης φόρων[1]. Ήδη από το σημείο αυτό και αναφορικά με την εδαφική κυριαρχία κάθε κράτους πρέπει να τονιστεί, ότι υπάρχει διάκριση μεταξύ του δικαιώματός του να *επιβάλει* και να *εισπράττει* τους φόρους.

Στο πλαίσιο της παγκοσμιοποίησης, με το άνοιγμα των συνόρων και τη δυνατότητα ελεύθερης διακίνησης προσώπων, αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ των κρατών, αλλά και την εγκατάσταση στην επικράτεια μιας χώρας προσώπων που έχουν την ιθαγένεια άλλης ή αποκτούν εισόδημα ή διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία σε άλλη χώρα, είναι ορατό το ζήτημα των ορίων της φορολογικής εξουσίας των κρατών[2].

Βεβαίως το κάθε κράτος κατά την άσκηση της φορολογικής του εξουσίας έχει δικαίωμα και επιδιώκει να υπαγάγει στο φόρο όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που συνδέονται με αυτό. Ως σύνδεσμος για την υπαγωγή αυτή μπορεί να είναι η κατοικία ή ιθαγένεια ενός προσώπου, η τοποθεσία της ακίνητης ή κινητής περιουσίας του ή/και η πηγή προέλευσης των εισοδημάτων του.

Ωστόσο, λόγω της προαναφερόμενης παγκοσμιοποίησης ελλοχεύει ο κίνδυνος επιβολής φόρου από ένα ή περισσότερα κράτη δυνάμει διαφορετικών φορολογικών συνδέσμων. Η κατάσταση αυτή οδηγεί σε έναν «νομοθετικό ανταγωνισμό» των

[1] Κ. Μποσιώλη σε Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ερμηνεία κατ' άρθρο Ν 4172/2013 όπως ισχύει, Τόμος Πρώτος [Άρθρα 1-40], Νομική Βιβλιοθήκη, 2025, σελ. 84, Κ. Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Στ' Έκδοση, σελ. 286

[2] Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 285

κρατών, ο οποίος επιτείνεται λόγω των κρατικών ελλειμμάτων, και τελικά οδηγεί στην ανάγκη διεύρυνσης του πεδίου εφαρμογής των φορολογικών νόμων κάθε κράτους με σκοπό τη μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων[3].

Ενδέχεται, δηλαδή, σε περιπτώσεις με στοιχεία αλλοδαπότητας ή διασυνοριακής μετακίνησης το αντικείμενο του φόρου να συνδέεται με περισσότερα του ενός κράτη. Σε περίπτωση που τα εμπλεκόμενα κράτη εφαρμόζουν διαφορετικά συνδετικά κριτήρια για την επιβολή του φόρου, υφίσταται ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης, άλλως το φαινόμενο της διεθνούς διπλής υποκειμενικής φορολογίας: ορισμένο οικονομικό στοιχείο του φορολογούμενου υπόκειται στον ίδιο ή παρόμοιο φόρο περισσότερες από μια φορά[4]. Κατά συνέπεια, το ίδιο οικονομικό στοιχείο φορολογείται δύο ή περισσότερες φορές κατά την ίδια χρονική περίοδο.

Στο πλαίσιο, συνεπώς, της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας και της αυξημένης κινητικότητας των φυσικών και νομικών προσώπων, η φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος αναδεικνύεται ως κεντρικό ζήτημα του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Ειδικότερα, η ταυτόχρονη αξίωση φορολόγησης από περισσότερα κράτη, βάσει διαφορετικών συνδετικών στοιχείων, όπως η κατοικία και η πηγή του εισοδήματος, οδηγεί συχνά σε συγκρούσεις φορολογικής δικαιοδοσίας. Οι συγκρούσεις αυτές ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος κατά το ίδιο φορολογικό έτος, γεγονός που αντίκειται στις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και της ισότητας των φορολογούμενων.

Περαιτέρω, η διπλή φορολόγηση δεν επηρεάζει μόνο τη φορολογική επιβάρυνση των υποκειμένων, αλλά συνιστά και σημαντικό εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και εργατικού δυναμικού, λειτουργώντας αποτρεπτικά για επενδύσεις και διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες[5].

Το φαινόμενο αυτό αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας, καθώς τελικά άτομα της ίδιας φορολογικής ικανότητας επιβαρύνονται άνευ λογικής θεμελίωσης της επιβάρυνσης αυτής. Προβλήματα δημιουργούνται και στις διεθνείς οικονομικές σχέσεις, όπου δυσχεραίνεται η διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών. Παράλληλα, ορατό είναι και το ενδεχόμενο της φοροδιαφυγής, αλλά και της φοροαποφυγής μέσω της χρησιμοποίησης επ' ωφελεία του υποχρέου των κενών της

[3] Κ. Μποσιώλη, ό.π.

[4] Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 286

[5] Ευάγγελος Δούβας, Διδακτορική Διατριβή, Η Φορολόγηση Εισοδημάτων με στοιχεία αλλοδαπότητας, 2025, όπου αναλύεται το πλαίσιο φορολογικών σχέσεων με στοιχεία αλλοδαπότητας και η σημασία πραγματικών δεσμών για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας σελ. 8-9

νομοθεσίας ή των ευνοϊκότερων λύσεων φορολογικής επιβάρυνσης. Στις διασυνοριακές συναλλαγές πολλές φορές είναι δυσδιάκριτα τα όρια μεταξύ νομιμότητας και παραβατικής συμπεριφοράς, αφού η τελευταία δεν οριοθετείται παντού με τον ίδιο τρόπο.

Είναι, λοιπόν, αναγκαία η ύπαρξη ρυθμίσεων που αναγνωρίζουν σε ένα μόνο κράτος το δικαίωμα επιβολής φόρου, αλλά και περιορίζουν την τέλεση διεθνούς φοροδιαφυγής ή/και φοροαποφυγής. Οι ρυθμίσεις αυτές πράγματι έλαβαν χώρα με τη σύναψη διεθνών συμβάσεων και συγκεκριμένα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ). Οι συμβάσεις αυτές δεν συνεπάγονται βεβαίως την απώλεια της φορολογικής κυριαρχίας κάθε κράτους, αλλά απλώς θεσπίζουν εκατέρωθεν περιορισμούς σ' αυτή.

Προκειμένου να υπάρξει μια ομοιόμορφη αντιμετώπιση των ζητημάτων αυτών που ανακύπτουν στο ανωτέρω πλαίσιο, δημιουργήθηκαν «μοντέλα» - «σχέδια» συμβάσεων ήδη από την Κοινωνία των Εθνών το 1928. Πλέον, στα πλαίσια του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου υφίσταται η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital), η οποία βρίσκεται σε διαρκή επεξεργασία. Μάλιστα, αντίστοιχο πρότυπο σύμβασης δημοσιεύθηκε το 1966 για τη φορολογία κληρονομιών, ενώ το 1981 υποβλήθηκε και για τη διοικητική συνεργασία στην είσπραξη των βεβαιωθέντων φόρων[6]. Οι ΣΑΔΦ, λοιπόν, που συνάπτονται μεταξύ των εκάστοτε κρατών βασίζονται στην Πρότυπη αυτή Σύμβαση.

Κομβικό ρόλο στο σύστημα των ΣΑΔΦ διαδραματίζει η έννοια της φορολογικής κατοικίας, η οποία λειτουργεί ως βασικό συνδετικό στοιχείο για τον προσδιορισμό του κράτους που διαθέτει την πρωτογενή φορολογική εξουσία επί του παγκόσμιου εισοδήματος ενός προσώπου. Η έννοια αυτή αποκτάει ιδιαίτερη σημασία τόσο στο διεθνές φορολογικό δίκαιο όσο και στην εσωτερική έννομη τάξη, ιδίως σε περιόδους αυξημένης κινητικότητας φορολογουμένων, όπως συνέβη στην Ελλάδα τα τελευταία έτη λόγω της οικονομικής κρίσης.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η συστηματική ανάλυση της έννοιας της φορολογικής κατοικίας, όπως αυτή διαμορφώνεται στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, με έμφαση στο Πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ και τις ΣΑΔΦ, καθώς και στην ελληνική έννομη τάξη. Ειδικότερα, εξετάζονται τα κριτήρια

[6] Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 290

προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας φυσικών και νομικών προσώπων, η διαδικασία μεταβολής αυτής, τα συναφή δικονομικά ζητήματα και οι φορολογικές συνέπειες που απορρέουν από το χαρακτηρισμό ενός προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας ή αλλοδαπής. Τέλος, αναλύονται τα ειδικά καθεστώτα εναλλακτικής φορολόγησης που έχει θεσπίσει ο Έλληνας νομοθέτης στο πλαίσιο της προσέλκυσης φορολογικών κατοίκων και επενδύσεων, υπό το πρίσμα του εθνικού και διεθνούς φορολογικού δικαίου.

ΙΙ. 1. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά τον ΟΟΣΑ και τις ΣΑΔΦ

Όπως ήδη αναφέρθηκε κατά την Εισαγωγή της παρούσας μελέτης, η «φορολογική κατοικία» συναντάται ως έννοια στο Μοντέλο των ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ. Άρα, η έννοια αυτή υφίσταται σε κάθε ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα και μάλιστα έχει αυξημένη τυπική ισχύ βάσει του άρ. 28 παρ. 1 του Συντάγματος. Οι σημερινές διακρατικές συμβάσεις ανέρχονται σε άνω των 2.500, ενώ κατά βάση είναι σχεδόν πανομοιότυπες κατά τη μορφολογία των παραγράφων και τον τρόπο έκφρασης, με το 75% περίπου να είναι ταυτόσημες στη λεκτική δομή[7].

Οι σχετικές συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα (οι οποίες σήμερα ανέρχονται σε 58[8]) είναι διμερείς (εκτός από μία πολυμερή σύμβαση συναφθείσα μεταξύ της Ελλάδας, του Ηνωμένου Βασιλείου και της Γαλλίας) και βασίζονται στο Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ, το οποίο αποτελείται από το κείμενο της Σύμβασης και τα Ερμηνευτικά Σχόλια επ' αυτής. Τα δύο αυτά κείμενα αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο[9].

Οι ΣΑΔΦ είναι διακρατικές συμφωνίες μεταξύ δύο κρατών και εφαρμόζονται επί των κατοίκων των δύο συμβαλλόμενων κρατών. Καλύπτουν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με ειδικότερη αναφορά σε κάθε είδους

[7] Δ. Μελάς, Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, Η Ελλάδα και οι Συμβαλλόμενες χώρες, Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2014, σελ. 10

[8] Διαθέσιμα στοιχεία στην επίσημη ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ: https://www.aade.gr/diethni-themata/themata-diethnoys-forologikoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis-elladas , τελευταία προσπέλαση στις 23/11/2025

[9] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 87

εισοδήματος (μισθωτή εργασία, συντάξεις, τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα), αλλά και τη φορολογία περιουσίας[10].

Οι ΣΑΔΦ δεν αποτελούν απλώς τεχνικά εργαλεία εξάλειψης της διπλής φορολογίας, αλλά συνιστούν μηχανισμούς κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών. Ειδικότερα, μέσω αυτών καθορίζεται εκ των προτέρων ποιο κράτος έχει προτεραιότητα φορολόγησης συγκεκριμένων κατηγοριών εισοδήματος, περιορίζοντας έτσι τις επικαλύψεις φορολογικών αξιώσεων.

Το πεδίο εφαρμογής του εκτείνεται τόσο στα υποκείμενα όσο και στο φορολογικό αντικείμενο, ενώ η λειτουργία τους βασίζεται στη θέσπιση κανόνων που αφενός απονέμουν φορολογική αρμοδιότητα και αφετέρου προβλέπουν μηχανισμούς άρσης της διπλής φορολόγησης[11].

Οι δύο μέθοδοι που εφαρμόζονται βάσει των ΣΑΔΦ είναι οι κάτωθι:

α. η μέθοδος της εξαίρεσης, σύμφωνα με την οποία το κράτος κατοικίας δεν φορολογεί το εισόδημα που αποκτάται στο αντισυμβαλλόμενο κράτος, αλλά συμπεριλαμβάνεται στο σύνολο των εισοδημάτων του φορολογούμενου, αυξάνοντας έτσι το φορολογικό συντελεστή, και

β. η μέθοδος της πίστωσης του φόρου: το κράτος της κατοικίας εκπίπτει από τον φόρο που του αναλογεί, τον φόρο που καταβλήθηκε στην αντισυμβαλλόμενη χώρα, μέχρι του ποσού του φόρου που οφείλεται σε αυτό.

Ειδικά, λοιπόν, για την κατοικία και την έννοια αυτής στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, επισημαίνεται ότι αυτή αποτελεί το δεσμό του προσώπου (φυσικού ή νομικού) με το κράτος και καθορίζει τις υποχρεώσεις του έναντι του κράτους αυτού, αλλά και έναντι άλλων κρατών, στα οποία ενδέχεται να αποκτά εισοδήματα[12]. Σύμφωνα με την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, απαιτείται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογούμενου με το κράτος προκειμένου να θεμελιωθεί η φορολογική εξουσία του κράτους αυτού. Το σύνδεσμο αυτόν αποτελεί η κατοικία.

Η Πρότυπη, λοιπόν, Σύμβαση του ΟΟΣΑ αποτελείται από 32 άρθρα. Στα πρώτα πέντε τίθενται γενικές διατάξεις και ορισμοί, ενώ έπειτα ακολουθεί ο μηχανισμός των ΣΑΔΦ σε δύο στάδια: α. αρχικά προσδιορίζεται η έκταση του δικαιώματος επιβολής φόρου του κάθε συμβαλλόμενου κράτους, και β. ακολουθεί η περιγραφή της μεθόδου αποφυγής διπλής της φορολογίας.

[10] Δ. Μελάς, ό.π., σελ. 11
[11] Δούβας, ό.π., σελ. 45-47
[12] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 87 και εκεί υποσημείωση υπ' αρ. 11

Σύμφωνα με το άρθρο 1 της Πρότυπης Σύμβασης, αυτή εφαρμόζεται στα πρόσωπα- φυσικά και νομικά- που είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο συμβαλλόμενων κρατών. Επισημαίνεται και πάλι ότι η υπαγωγή των προσώπων στη Σύμβαση γίνεται βάσει της κατοικίας και όχι βάσει της υπηκοότητάς τους, καθώς σχεδόν όλα τα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ έχουν επιλέξει την κατοικία ως βασικό κριτήριο φορολογίας του εισοδήματος. Για την εφαρμογή μιας ΣΑΔΦ είναι, συνεπώς, κρίσιμο να εξακριβωθεί το κράτος κατοικίας του προσώπου που επικαλείται την εκάστοτε ΣΑΔΦ[13].

Έπειτα, στο άρθρο 2 ορίζονται οι φόροι που αφορά η Πρότυπη Σύμβαση, ανεξαρτήτως του φορέα και του τρόπου επιβολής τους. Έτσι, η Σύμβαση βρίσκει εφαρμογής στους φόρους που αφορούν το συνολικό ή επιμέρους εισόδημα και κεφάλαιο. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί με την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, οι επιβαλλόμενοι στους μισθούς και στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση κεφαλαίου.

Στο άρθρο 3 εντοπίζονται οι γενικοί ορισμοί των όρων «πρόσωπο», «εταιρεία», «επιχείρηση», «διεθνείς μεταφορές», «αρμόδια αρχή», «υπήκοος» και «επιχειρηματική δραστηριότητα». Στην παρ. 2 του άρθρου 3 ορίζεται ένας γενικός κανόνας για την ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται στη Σύμβαση, αλλά δεν υπάρχει ορισμός του σ' αυτήν. Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να ανατρέχουμε στη νομοθεσία που θα ισχύει κατά τη στιγμή εφαρμογής της Σύμβασης, δηλαδή κατά την επιβολή του φόρου[14].

Παρόλο που στο άρθρο 3 συγκεντρώνονται οι γενικοί ορισμοί της Σύμβασης, η έννοια ιδιαιτέρως σημαντικών όρων εντοπίζεται σε επιμέρους και μεμονωμένα άρθρα του Μοντέλου. Έτσι και η έννοια του *«κατοίκου (resident) ενός Συμβαλλόμενου Κράτους»* εντοπίζεται στο άρθρο παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης: «*Για τους σκοπούς της ΣΑΔΦ, ο όρος «κάτοικος (resident) ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, το οποίο, σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω Κράτους, υπόκειται σε φορολογία (is liable to tax) στο Κράτος αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης και περιλαμβάνει επίσης το ίδιο το Συμβαλλόμενο Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Ο όρος όμως δεν*

[13] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 88 και εκεί υποσημείωση υπ' αρ. 14

[14] Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων ΟΟΣΑ, Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου, Συντομευμένη Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 64

περιλαμβάνει το πρόσωπο το οποίο υπόκειται σε φορολογία στο εν λόγω Κράτος μόνον όσον αφορά σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές του Κράτους τούτου».

Επ' αυτού λεκτέα τα ακόλουθα: η φράση «*Για τους σκοπούς της ΣΑΔΦ..»* περιορίζει την χρήση του όρου *«κατοίκου (resident) ενός Συμβαλλόμενου Κράτους»* στην εφαρμογή της εκάστοτε ΣΑΔΦ, δηλαδή σε διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ των δύο συμβαλλόμενων κρατών χωρίς επέκταση σε ΣΑΔΦ που έχει συνάψει ένα εκ των Κρατών με τυχόν τρίτα κράτη. Επιπλέον, ο όρος αυτός δεν ταυτίζεται με ίδιο όρο που συναντάται σε άλλες διεθνείς συμβάσεις ή νομοθετήματα, εκτός αν εκεί υπάρχει ρητή παραπομπή στη χρήση του όρου βάσει των διατάξεων των ΣΑΔΦ[15].

Εν συνεχεία, τονίζεται ότι για να θεωρηθεί ένα πρόσωπο ως *«κάτοικος (resident) ενός Συμβαλλόμενου Κράτους»* πρέπει να υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό, να μην απαλλάσσεται δηλαδή ή εξαιρείται από την φορολογία. Η μη απαλλαγή/εξαίρεση δεν ταυτίζεται με την καταβολή του φόρου, η οποία αποτελεί ένα δημοσιονομικό γεγονός. Η διάκριση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική κυρίως αναφορικά με τα νομική πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν ιδρυθεί σε ένα Κράτος και απολαμβάνουν φορολογικής ασυλίας βάσει της νομοθεσίας του Κράτους αυτού[16]. Τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρούνται «κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» κατά την έννοια της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, επειδή ακριβώς δεν υπάγονται στη φορολογία του συμβαλλόμενου κράτους. Πάντως, κάτοικοι υπό την παραπάνω έννοια δεν αποτελούν πρόσωπα που φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος μόνο για το εισόδημα ή το κεφάλαιο που προέρχεται ή βρίσκεται σε αυτό, όπως είναι οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι.

Η έννοια της φορολογικής κατοικίας, ιδίως στο πλαίσιο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, δεν προσδιορίζεται αποκλειστικά βάσει τυπικών κριτηρίων, αλλά προκύπτει από τη συνδυαστική αξιολόγηση πραγματικών στοιχείων που συνδέουν το φυσικό πρόσωπο με ένα κράτος. Η προσέγγιση αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή συγκρούσεων μεταξύ εννόμων τάξεων, μέσω της εφαρμογής λειτουργικών κριτηρίων που αντανακλούν τον πραγματικό δεσμό του φορολογούμενου με το κράτος κατοικίας[17].

Η Πρότυπη Σύμβαση δεν ορίζει πάντως τη φορολογική κατοικία, αλλά αφήνει τον καθορισμό της στις εθνικές έννομες τάξεις. Το συμβαλλόμενο κράτος καθορίζει

[15] Μποσιώλη, ό.π., σελ. 89 και εκεί υποσημείωση υπ' αρ. 17
[16] Μποσιώλη, ό.π., σελ. 89
[17] Πρβλ. Ευάγγελος Δούβας, ό.π.

έτσι με την εσωτερική του νομοθεσία τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα πρόσωπο υπόκειται στη φορολογία του. Οι υφιστάμενες ΣΑΔΦ θέτουν με περιοριστικό τρόπο τα κριτήρια για την κατάφαση της μόνιμης φορολογικής κατοικίας[18]. Τα κριτήρια μεταξύ τους τελούν σε ιεραρχική σχέση ετερο-αποκλεισμού, καθώς μόνο η μη επαλήθευση του προηγούμενου κριτηρίου ενεργοποιεί το επόμενο. Αυτονόητο είναι ότι για την ενεργοποίηση των κριτηρίων απαιτείται η ύπαρξη δεσμών του προσώπου και με τα δύο εμπλεκόμενα κράτη προκειμένου να καθορισθεί η φορολογία κατοικία και να εντοπιστεί το τελικώς αρμόδιο κράτος για την επιβολή του φόρου.

Τα κριτήρια, λοιπόν, είναι τα ακόλουθα:

Α. οικογενειακή εστία (permanent home): Η έννοια αυτή δεν εξαντλείται μόνο στη διατήρηση στέγης σε ένα από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη, όπου διαμένει το φυσικό πρόσωπο και η στενή οικογένειά του (σε αυτήν εντάσσονται ο/η σύζυγος και τα τέκνα), αλλά πρέπει να υπάρχει και βούλησή τους να γίνει η στέγη αυτή η οικογενειακή τους εστία. Βάσει της λογικής αυτής, μπορεί η οικογένεια να διατηρεί παράλληλα, εκτός από την οικογενειακή εστία, και κάποιο εμπράγματο δικαίωμα στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος. Η απλή διατήρηση εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτων σε ένα κράτος, ακόμα και αν αυτά επιφέρουν εισοδήματα στο φυσικό πρόσωπο, δεν συνεπάγεται τη δημιουργία και διατήρηση οικογενειακής εστίας στο κράτος αυτό.

Σε κάθε περίπτωση, εκτός από την ύπαρξη του ίδιου του ακινήτου στη χώρα της «κατοικίας», πρέπει στη χώρα αυτοί να υπάρχουν και οικογενειακοί δεσμοί προκειμένου να δημιουργείται τελικά η «οικογενειακή» εστία. Μάλιστα, κρίσιμο είναι να υπάρχει πρόθεση του ατόμου και της οικογενείας του για συνεχή και μόνιμη διαμονή, να μην περιορίζεται δηλαδή αυτή σε σκοπούς λ.χ. ταξιδιωτικούς ή επιχειρηματικούς.[19]

Β. κέντρο ζωτικών συμφερόντων (center of vital interests): στην έννοια αυτή εντάσσεται κατά βάση η επαγγελματική απασχόληση ενός φυσικού προσώπου. Παρόλα αυτά, για τον καθορισμό του «κέντρου ζωτικών συμφερόντων» παίζουν ρόλο όλες οι οικονομικές και πολιτισμικές δραστηριότητες στις οποίες συμμετέχει. Πάντως, αν το κέντρο των προσωπικών ή οικογενειακών συμφερόντων του είναι άλλο από

[18] Ασπ. Μάλλιου, Η ρύθμιση για την πιστοποίηση ελληνικής φορολογικής κατοικίας στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος και στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (Μοντέλο ΣΑΔΦ/ ΟΟΣΑ) και η μεταφορά φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, ΔΦΝ 2015, σελ. 585

[19] Ασπ. Μάλλιου, ό.π., σελ. 586-587

εκείνο των οικονομικών σχέσεων, γίνεται δεκτό ότι η φορολογική του κατοικία εντοπίζεται στο κράτος με τους στενότερους βιοτικούς δεσμούς (άρα υπερτερεί το κριτήριο της οικογενειακής εστίας)[20].

Γ. συνήθης διαμονή (habitual abode): πρόκειται για ένα κυρίως ποσοτικό κριτήριο, αφού αναφέρεται στον χρόνο παραμονής του φυσικού προσώπου σε ένα από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη. Ως ημέρα παρουσίας σε μία χώρα ορίζεται κάθε μέρα κατά τη διάρκεια της οποίας βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια. Πρόσθετα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη, όταν το πρόσωπο δεν κατοικεί μόνο στην Ελλάδα, είναι η συχνότητα και η διάρκεια των επισκέψεων του εδώ, καθώς και ο τόπος εγκατάστασης της οικογένειάς του.

Το κριτήριο αυτό χρησιμοποιείται μόνο όταν δεν εντοπίζεται σε κάποιο κράτος οικογενειακή εστία ή κέντρο ζωτικών συμφερόντων. Αν υπάρχει ένα από τα ανωτέρω, δεν δύναται να καταφύγουμε στο κριτήριο της συνήθους διαμονής.

Δ. ιθαγένεια (nationality): το ζήτημα της ιθαγένειας ρυθμίζεται μόνο από τη νομοθεσία του εκάστοτε κράτους. Άρα, ενδέχεται σε μια ΣΑΔΦ ένα πρόσωπο να έχει την ιθαγένεια και των δύο συμβαλλόμενων κρατών ή και κανενός εξ αυτών. Το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται με αμοιβαία συμφωνία βάσει του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης.

Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι μεμονωμένα γεγονότα σχετικά με τη ζωή ενός φυσικού προσώπου δεν μπορούν από μόνα τους να θεμελιώσουν τη φορολογική κατοικία. Τα γεγονότα αυτά συνήθως είναι η οικογενειακή εστία της ευρύτερης οικογένειας (εκτός, δηλαδή, συζύγου και τέκνων), η επιχειρηματική δραστηριότητα, η τήρηση τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο, κ.ά. Όλα αυτά, λοιπόν, πρέπει να εξετάζονται συνδυαστικά και υπό το πρίσμα των προαναφερθέντων κριτηρίων.

Εν συνεχεία, η παρ. 3 του άρθρου 4 αναφέρεται στα μη φυσικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, για τα νομικά πρόσωπα (και άλλες ενώσεις προσώπων, όχι απαραίτητα δηλαδή ν.π.) που είναι κάτοικοι δύο συμβαλλόμενων κρατών, η φορολογική κατοικία ορίζεται με συμφωνία των κρατών αυτών. Για τον καθορισμό της κατοικίας τους πρόσφορα κριτήρια θεωρούνται ιδίως η χώρα της πραγματικής διοίκησης της εταιρίας και η καταστατική της έδρα.

[20] Ασπ. Μάλλιου, ό.π., σελ. 587

Το βασικό πρόβλημα στις εταιρίες εντοπίζεται σε αυτές που έχουν διπλή έδρα, εξ ου και πλέον είθισται η αντιμετώπιση του ζητήματος κατά περίπτωση. Τα κριτήρια που συνίσταται να λαμβάνουν υπόψη οι αρχές για τον καθορισμό της κατοικίας στις περιπτώσεις αυτές είναι: α. ο τόπος που λαμβάνουν χώρα οι συνεδριάσεις του Δ.Σ., β. ο τόπος δραστηριοποίησης του γενικού διευθυντή και γενικά των ανώτερων στελεχών, γ. ο τόπος διεξαγωγής της καθημερινής διοίκησης του νομικού προσώπου, δ. ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ε. η νομοθεσία της χώρας που διέπει το νομοθετικό καθεστώς του προσώπου, και στ. ο τόπος που τηρούνται τα λογιστικά αρχεία.

Ωστόσο, ενδέχεται κάποιο κράτος να μην επιθυμεί τη χορήγηση τέτοιας εξουσίας στις αρμόδιες αρχές. Έτσι, μπορεί στο συγκεκριμένο άρθρο το εκάστοτε κράτος να θεσπίσει ειδικότερα κριτήρια. Πάντως, για την απόφαση προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας του νομικού προσώπου ή της ένωσης προσώπων πρέπει το πρόσωπο να υποβάλει αίτηση στις αρμόδιες αρχές εντός τριών ετών από την κοινοποίηση των φορολογικών μέτρων που έλαβε κάποιο εκ των συμβαλλόμενων κρατών, με τα οποία απαγορεύονται φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις επειδή θεωρείται κάτοικος αμφότερων των κρατών, αν οι αρμόδιες αρχές δεν έχουν προγενέστερα προσπαθήσει να καθορίσουν την κατοικία του προσώπου αυτού. Στην εκδοθείσα απόφαση πρέπει να ορίζεται ρητά ποιο χρονικό διάστημα αυτή καταλαμβάνει, καθώς πάντα υπάρχει ο κίνδυνος μεταβολής των πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε υπόθεσης. Εάν δεν έχει καθοριστεί η κατοικία με την διαδικασία αυτή και ελλείψει διαφορετικής συμφωνίας των αρμόδιων αρχών, το πρόσωπο δεν δικαιούται απαλλαγής ή εξαίρεσης, ακόμα και αν είναι κάτοικος σε δύο συμβαλλόμενα κράτη.

Εν κατακλείδι, φαίνεται ότι η ρύθμιση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και συνεπώς των ΣΑΔΦ εισάγει ένα σύστημα προτεραιοποίησης των κριτηρίων μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας. Έτσι, αν ένα πρόσωπο διατηρεί δεσμούς και με τα δύο συμβαλλόμενα κράτη, μεταξύ τους δημιουργείται μια ιεραρχική σχέση ετερο-αποκλεισμού με απώτερο στόχο την ασφάλεια δικαίου για τους φορολογούμενους[21].

Πάντως, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το ζήτημα της ερμηνείας των ΣΑΔΦ, το οποίο ανακύπτει ιδίως όταν καλούνται τα εθνικά δικαστήρια να εφαρμόσουν τις σχετικές διατάξεις. Οι συμβάσεις αυτές, μετά την κύρωσή τους, ενσωματώνονται

[21] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 90

στην εσωτερική έννομη τάξη, διατηρώντας ταυτόχρονα το χαρακτήρα κανόνων διεθνούς δικαίου.

Ως εκ τούτου, η ερμηνεία τους δεν μπορεί να γίνεται απομονωμένα βάσει μόνο του εσωτερικού δικαίου, αλλά απαιτείται συνδυαστική εφαρμογή των ερμηνευτικών κανόνων τόσο του διεθνούς όσο και του εθνικού δικαίου. Οι δύο αυτές προσεγγίσεις δεν είναι ανταγωνιστικές, αλλά λειτουργούν συμπληρωματικά, καθώς υπηρετούν τον ίδιο σκοπό: την αποφυγή της διπλής φορολόγησης[22].

Άρα, κατά τον ΟΟΣΑ, καταρχήν φορολογική κατοικία υφίσταται όπου εντοπίζεται η οικογενειακή εστία. Αν αυτή υπάρχει και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, επιλέγεται το κράτος ύπαρξης των ζωτικών συμφερόντων του προσώπου, ενώ αν αυτό δεν εντοπίζεται, τότε επιλέγεται το κριτήριο της συνήθους διαμονής (τεκμήριο διαμονής άνω των 183 ημερών σε μία χώρα). Αν δεν υπάρχει ούτε το τελευταίο κριτήριο, ανατρέχουμε στην υπηκοότητά του- αν πάλι αυτή είναι διπλή, η σύγκρουση επιλύεται με αμοιβαία συμφωνία μεταξύ των κρατών.

Είναι, πάντως, εμφανής η σημασία που αποδίδει η Σύμβαση του ΟΟΣΑ στην κατοικία του προσώπου (ή στην έδρα όταν πρόκειται για νομικό πρόσωπο) και όχι τόσο στην πηγή απόκτησης του εισοδήματος, προκειμένου να καθοριστεί το κράτος εξουσίας επιβολής του φόρου. Η προτεραιοποίηση αυτή συνάγεται από τον ορισμό της κατοικίας ως συνδετικό στοιχείο για τα εισοδήματα από μερίσματα (άρθρο 10), τα δικαίωμα για χρήση τεχνογνωσίας (άρθρο 12) και τα εισοδήματα από εξαρτημένη εργασία εφόσον η εργασία δεν ασκείται στο άλλο κράτος (άρθρο 15). Μάλιστα, στο άρθρο 21 ρητά αναφέρεται ως αρμόδιο για την επιβολή του φόρου το κράτος της κατοικίας για όσα εισοδήματα δεν προβλέπεται άλλο συγκεκριμένο συνδετικό στοιχείο.

Βέβαια, σε ορισμένες περιπτώσεις επιλέγεται ως κριτήριο η πηγή του εισοδήματος και όχι η κατοικία ή η έδρα. Το κριτήριο αυτό συναντάται στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία (άρθρο 6), από μόνιμη εγκατάσταση που φορολογείται στη χώρα εγκατάστασης (άρθρο 5), το εισόδημα από τόκους (άρθρο 11), από υπεραξία ή ωφέλεια από αξιοποίηση ακίνητης περιουσίας (άρθρο 13), από παρεχόμενες υπηρεσίες καλλιτεχνών και αθλητών (άρθρο 17) και τις αμοιβές μελών του διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 16).

[22] Δούβας, ό.π. σελ. 55-65

Σε κάθε περίπτωση, αναφορικά με την έννοια και ερμηνεία των όρων της Σύμβασης, αυτές γίνονται βάσει της ίδιας της Σύμβασης, ενώ αδιάφορες είναι οι εκάστοτε εθνικές διατάξεις. Πρέπει, βέβαια, η ερμηνεία να γίνεται πάντα με γνώμονα τη Σύμβαση της Βιέννης της 23ης/05/1989 για το δίκαιο των συνθηκών: με καλή πίστη, όχι στενά γραμματικά, αλλά βάσει της συνήθους έννοιας που δίνεται στους όρους της, του σκοπού και του αντικειμένου τους και στο πλαίσιο του συνολικού περιεχομένου τους[23].

Πάντως, παρά τον καθοριστικό ρόλο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας στη ρύθμιση των διεθνών φορολογικών σχέσεων, η αποτελεσματικότητά τους εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή τους από τα συμβαλλόμενα κράτη. Η απουσία δεσμευτικού χαρακτήρα των σχολίων του ΟΟΣΑ και οι αποκλίσεις στην εθνική νομολογία ενδέχεται να περιορίσουν την προβλεψιμότητα των φορολογικών συνεπειών για τους φορολογούμενους.

2. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας στην ελληνική έννομη τάξη

Όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω, κάθε κράτος διαθέτει φορολογική κυριαρχία, θεσπίζει δηλαδή το δικό του φορολογικό σύστημα βάσει του οποίου επιβάλλει και εισπράττει φόρους. Το δικαίωμα αυτό είναι καταρχήν μονομερές και απόλυτο· το εκάστοτε Κράτος κατά την άσκηση της φορολογικής του εξουσίας δεν υποχρεούται να λάβει υπόψη του τη φορολογική νομοθεσία άλλου κράτους[24].

Ωστόσο, η εξουσία αυτή περιορίζεται από τρεις επιφυλάξεις που θέτει το διεθνές φορολογικό δίκαιο: α. ίσως υπάρχει κάποιο ακραίο όριο επιβολής φόρου σε πολίτη χωρίς καμία δικαιολογητική βάση με τρόπο αυθαίρετο, β. το κοινοτικό δίκαιο όταν ο τρόπος φορολόγησης περιορίζει την άσκηση κοινοτικών ελευθεριών, και γ. η φορολόγηση υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο και συνιστά προσβολή του δικαιώματος στην περιουσία κατά την ΕΣΔΑ[25].

Το διεθνές φορολογικό δίκαιο έρχεται να αντιμετωπίσει τα ανωτέρω ζητήματα, θέτοντας ένα πλαίσιο αποφυγής της διπλής φορολογίας και ταυτόχρονα

[23] Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ.. 298
[24] Χ.Π. Παμπούκης, Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο, ΔΦΝ 2015, Τεύχος 1557, σελ. 324
[25] Χ.Π. Παμπούκης, ό.π.

καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Ως σύστημα κανόνων, λοιπόν, καθορίζει τον τόπο και τον τρόπο φορολόγησης. Στην ελληνική έννομη τάξη, το διεθνές φορολογικό δίκαιο έχει ως αντικείμενο τα όρια ισχύος των ελληνικών φορολογικών κανόνων σε σχέσεις με φορολογικό στοιχείο αλλοδαπότητας[26].

Στο σημείο αυτό δέον να επισημανθεί ότι βάσει των χωρικών φορολογικών συνδέσμων, το κάθε κράτος διαθέτει μεν εξουσία επιβολής και είσπραξης του φόρου εντός της εδαφικής του κυριαρχίας, δεν έχει όμως απολύτως καμία εξουσία είσπραξης εκτός των συνόρων του (εκτός αν υφίσταται σχετική συμφωνία). Εξαίρεση αποτελούν οι Η.Π.Α., όπου υπάρχει υπερόρια φορολογική ισχύ επιβολής φόρου βάσει της ιθαγένειας: οι Αμερικανοί υπήκοοι φορολογούνται για το σύνολο του παγκοσμίου εισοδήματός τους στις Η.Π.Α., ανεξαρτήτως του τόπου κτήσης αυτού[27].

Στην Ελλάδα, λοιπόν, ένας βασικός σύνδεσμος εφαρμογής της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί η κατοικία και η συνήθης διαμονή του προσώπου. Με τη χρήση του κριτηρίου αυτού εκφράζεται μία οικονομική ένταξη στη συμμετοχή του φορολογούμενου στην οικονομική και κοινωνική ζωή του κράτους που κατοικεί και το οποίο του παρέχει τις δημόσιες υπηρεσίες του[28]. Επιπλέον, η Ελλάδα χρησιμοποιεί και το σύνδεσμο της πηγής του εισοδήματος. Οι δύο σύνδεσμοι (κατοικία και πηγή) αντιστοιχούν στην υποχρέωση φορολόγησης επί του παγκόσμιου εισοδήματος και επί του εισοδήματος με περιορισμένη χωρική πηγή (τόπος κτήσης μόνο η Ελλάδα).

2Α. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά το προϊσχύσαν δίκαιο

Μέχρι και το 2011, οπότε ψηφίστηκε ο νόμος 3943/2011, στην ελληνική έννομη τάξη δεν υφίστατο ορισμός του όρου «κατοικία». Κατά τον προηγούμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), σε φόρο υπόκειτο κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτούσε εισόδημα στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Εφόσον ένα πρόσωπο είχε την κατοικία του στην Ελλάδα, υπόκειτο σε φόρο και για κάθε εισόδημα που αποκτούσε στην αλλοδαπή (άρα υπόκειτο σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του). Στην τελευταία περίπτωση,

[26] Χ.Π. Παμπούκης, ό.π., σελ. 325
[27] Χ.Π. Παμπούκης, ό.π.
[28] Χ.Π. Παμπούκης, ό.π., σελ. 327-328

εξέπιπτε από το συνολικό καθαρό εισόδημα ο φόρος που είχε καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα που αποκτήθηκε εκεί, μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογούσε για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα[29].

Υπό το νομοθετικό αυτό καθεστώς, η φορολογική κατοικία ταυτιζόταν με εκείνη του άρθρου 51 του Αστικού Κώδικα: «Το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Για τις υποθέσεις που αναφέρονται στην άσκηση του επαγγέλματος λογίζεται ως ειδική κατοικία του προσώπου ο τόπος όπου ασκεί το επάγγελμά του». Κρίσιμος, λοιπόν, ήταν ο τόπος της κύριας και μόνιμης εγκατάστασης του φυσικού προσώπου.

Σύμφωνα με την έννοια αυτή, η κατοικία αποτελούταν από το animus (εξωτερικευμένη πρόθεση μόνιμης και σταθερής εγκατάστασης) και το corpus (πραγματική εγκατάσταση corpore σε κάποιον τόπο)[30]. Μάλιστα, η κατοικία νοούταν ως αποκλειστικά μία, καθώς έτσι λογίζεται υπό το πρίσμα των κανόνων του αστικού δικαίου, το οποίο καθιερώνει τις αρχές της αποκλειστικότητας (ΑΚ 51) και της αναγκαιότητας (ΑΚ5 2). Αντίθετα, η συνήθης διαμονή (που δεν υπήρχε ως έννοια στον υπό εξέταση προηγούμενο Κ.Φ.Ε.) θεωρείται έννοια πραγματική, στοιχειοθετεί μεν τη φυσική παρουσία κάποιου σε έναν τόπο, δεν υφίσταται δε η πρόθεση της μόνιμης και διαρκούς εγκατάστασης. Έτσι, η κατοικία είχε την έννοια του σταθερού νομικού συνδέσμου με τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του, ο οποίος αποτελεί και το κέντρο των βιοτικών, επαγγελματικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων του[31].

Κύρια-κατά το αστικό δίκαιο- θεωρείται η εγκατάσταση σε έναν τόπο, όταν είναι η μόνη ή η σπουδαιότερη, μεταξύ άλλων, σε διάφορους τόπους, προς τους οποίος κάποιο πρόσωπο συνδέεται με ποικίλες βιοτικές σχέσεις. Μόνιμη είναι η εγκατάσταση, όταν υφίσταται πρόθεση σταθερής συνέχισης αυτής για ορισμένο χρονικό διάστημα, ως κέντρο των βιοτικών σχέσεων[32].

Η αναγκαιότητα της διαμονής/παραμονής σε συγκεκριμένο τόπο δημιούργησε και το διαχωρισμό της κατοικίας σε «εκούσια», η οποία αποκτάται με τη βούληση του ατόμου (animus), και σε «νόμιμη» ή «αναγκαία». Η τελευταία κατηγορία αφορά

[29] Κ. Σαββαΐδου, Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, ΔΦΝ 2013, σελ. 984
[30] Χ.Π. Παμπούκης, ό.π., σελ. 328
[31] Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 985
[32] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 92

κυρίως τους δημοσίους υπαλλήλους, αυτούς που έχουν διοριστεί σε ισόβια δημόσια υπηρεσία, τους ανηλίκους και τους τελούντες υπό πλήρη δικαστική συμπαράσταση[33].

Για τα νομικά πρόσωπα, στον προϊσχύσαντα Κ.Φ.Ε. δεν υπήρχε ειδική διάταξη, οπότε κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρ. 10 ΑΚ εφαρμοζόταν το κριτήριο της πραγματικής έδρας (βλ. Ολ ΑΠ 2/2003, 2/1999, ΑΠ 1460/2022). Συνεπώς, όσα νομικά πρόσωπα είχαν έδρα στην Ελλάδα θεωρούνταν ημεδαπά, ενώ όσα είχαν έδρα στην αλλοδαπή αλλοδαπά. Αντικείμενο του φόρου των ημεδαπών νομικών προσώπων με έδρα στην Ελλάδα ήταν το παγκόσμιο εισόδημά τους (αποκτημένο τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή). Το καθαρό εισόδημα φορολογούνταν εδώ όταν αυτό προέκυπτε από πηγή ευρισκόμενη στην Ελλάδα ή από τη μόνιμη εγκατάσταση των ν.π. στην Ελλάδα (άρθρο 4 ν. 3843/1958).

Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι υπό τον προηγούμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος η κατά το αστικό δίκαιο κατοικία του προσώπου ταυτιζόταν με τη φορολογική του κατοικία. Δεν μπορούσε, έτσι, να καθορίσει τη φορολογική του κατοικία μόνο η επαγγελματική εγκατάσταση του προσώπου, όταν αυτή δεν συνδεόταν και με την οικογενειακή του εστία.

Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του προηγούμενου Κ.Φ.Ε. δεν καθόριζαν την έννοια του ημεδαπού νομικού προσώπου ως υποκειμένου της φορολογίας εισοδήματος, αλλά υιοθετούνταν το κριτήριο της πραγματικής έδρας. Χαρακτηρίζονταν, έτσι, ημεδαπά τα νομικά πρόσωπα που είχαν την πραγματική τους έδρα στην Ελλάδα και αλλοδαπά όσα βρίσκονταν στην αλλοδαπή. Αντικείμενο του φόρο εισοδήματος των ημεδαπών νομικών προσώπων αποτελούσε το παγκόσμιο εισόδημά τους (προερχόμενο τόσο από την ημεδαπή όσο και από την αλλοδαπή), ενώ το εισόδημα των αλλοδαπών επιχειρήσεων φορολογούνταν στην Ελλάδα όταν αυτό προέκυπτε από πηγή ευρισκόμενη στην Ελλάδα ή από τη μόνιμη εγκατάσταση των ν.π. εδώ[34].

Ο ν. 3943/2011 διεύρυνε την έννοια της φορολογικής κατοικίας συμπεριλαμβάνοντας περιπτώσεις πέραν της έννοιας του αστικού δικαίου, αλλά και θέτοντας περιορισμούς στην αλλαγή της κατοικίας από κάτοικο Ελλάδας. Επιπλέον, και τα φυσικά πρόσωπα που δήλωναν ήδη φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού υποχρεώθηκαν να υποβάλουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων

[33] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 92

[34] Νικόλαος Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Δ' Έκδοση, 2022, σελ. 58

Εξωτερικού. Μάλιστα, η μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή των δικαιολογητικών οδηγεί στην άρνηση αναγνώρισης της ύπαρξης κατοικίας στην αλλοδαπή, ακόμα και για τους ήδη δηλωθέντες κατοίκους εξωτερικού.

Ενσωματώθηκε, έτσι, στην έννοια της φορολογικής κατοικίας και η «συνήθης διαμονή», ήτοι η παραμονή στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών εντός του ίδιου ημερολογιακού έτους με τη φορολογική αρχή να φέρει το βάρος απόδειξης της παραμονής αυτής. Η διάρκεια της παραμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα αποτελεί πλέον αντικειμενικό γεγονός και θεμελιώνει τεκμήριο ύπαρξης της κατοικίας στην Ελλάδα. Το τεκμήριο είναι μαχητό[35], υπό την έννοια ότι ο φορολογούμενος μπορεί, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά, να αποδείξει ότι η κατοικία του βρίσκεται σε άλλο κράτος.

Περαιτέρω, προβλέφθηκε η διατήρηση πλασματικής κατοικίας στην Ελλάδα για πρόσωπα που υπηρετούν σε ελληνικές δημόσιες υπηρεσίες και διεθνείς οργανισμούς που βρίσκονται στην αλλοδαπή (άρ. 12 παρ. 1 ν. 3943/2011). Ίδια ρύθμιση ίσχυε και για τα μέλη της οικογένειας που εξαρτώνται από το φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδας, εκτός αν έχουν την έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος που δεν περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη του άρ. 51^{A} παρ. 4 ν, 2238/1994.

Στην πράξη η ένταξη των νέων ρυθμίσεων στον τότε ισχύοντα Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) δημιούργησε τελικά σωρεία προβλημάτων στην εφαρμογή τους τόσο από τη φορολογική διοίκηση όσο και από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία σε μεγάλο βαθμό πλέον έχουν αντιμετωπιστεί νομοθετικά και νομολογιακά, όπως θα αναλυθεί παρακάτω.

2Β. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)

Η πλέον ισχύουσα διάταξη που καθορίζει την έννοια της φορολογικής κατοικίας είναι αυτή της παραγράφου 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013): «1. **Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας**, εφόσον:

[35] Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ.329

«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 και οικονομικούς δεσμούς του ή».

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή……

3. **Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον**:

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,

β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,

γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,

δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,

ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,

στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων».

Από τη διάταξη του άρθρου αυτού, καθώς και την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013, προκύπτει ότι για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και οδηγίες του ΟΟΣΑ και οι Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Καθορίζονται, έτσι, τα κριτήρια και οι γενικές αρχές επιβολής του φόρου, ενώ επιλύονται και ζητήματα διπλής κατοικίας όταν δεν υφίσταται ΣΑΔΦ μεταξύ δύο κρατών[36].

Συνεπώς, οι διατάξεις του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δε λειτουργούν αποκομμένα από το διεθνές φορολογικό περιβάλλον, αλλά εντάσσονται

[36] Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 46

σε ένα ευρύτερο σύστημα κανόνων που επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από τις κατευθυντήριες γραμμές του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Η ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, ιδίως ως προς τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας και της έκτασης της φορολογικής υποχρέωσης, οφείλει να λαμβάνει υπόψη τις αρχές που απορρέουν από το Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Σε καμία περίπτωση η εφαρμογή του εθνικού δικαίου δεν μπορεί να αποσυνδεθεί από το διεθνές πλαίσιο, εντός του οποίου αυτό λειτουργεί[37].

Το άρθρο 4 διακρίνει τα φυσικά από τα νομικά πρόσωπα, όπως θα δούμε αμέσως παρακάτω.

2Γ. Κριτήρια φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα

Τα βασικά κριτήρια που τίθενται για την ιδιότητα ενός προσώπου ως υποκειμένου στο φόρο στην ημεδαπή είναι αυτά της φορολογικής κατοικίας και του τόπου κτήσεως του εισοδήματος. Η φορολογική κατοικία, λοιπόν, αποκτάει κομβική σημασία, αφού ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τους έχοντες στην Ελλάδα φορολογική κατοικία, οι οποίοι και φορολογούνται στην ημεδαπή για το παγκόσμιο εισόδημά τους, και στους μη έχοντες εδώ φορολογική κατοικία, οι οποίοι φορολογούνται στην ημεδαπή μόνο για το εισόδημα που αποκτούν σ' αυτή[38].

Στην παρ. 1 του άρθρου 4 ορίζονται τα κριτήρια εντοπισμού της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα. Τα κριτήρια μπορούν να συντρέχουν διαζευκτικά.

Άλλωστε, έχει αναδειχθεί ότι τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας στην ελληνική έννομη τάξη, όπως διαμορφώνονται στον ΚΦΕ, δεν λειτουργούν απομονωμένα, αλλά απαιτούν συνολική στάθμιση των πραγματικών περιστατικών κάθε περίπτωσης.

Ειδικότερα, στην περ. α' της παρ. 1 άρ. 4 Κ.Φ.Ε. συναντάμε τα κριτήρια που πρέπει να συντρέχουν για τη συνδρομή της πραγματικής φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα (ως φυσικό πρόσωπο εννοείται το υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων κατ' άρθρ. 34 ΑΚ[39]). Τίθενται οι εξής προϋποθέσεις,

[37] Ευ. Δούβας, ό.π. σελ. 92 επ.
[38] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 94
[39] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 94 και εκεί υποσημείωση υπ' αρ. 44

οι οποίες πρέπει να πληρούνται διαζευκτικά (σε αντίθεση με το άρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης, όπου τίθεται ιεράρχηση μεταξύ των κριτηρίων): α. να έχει τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του στην Ελλάδα κατ' άρ. 51 ΑΚ, δηλαδή πραγματική σωματική εγκατάσταση (corpus) και πρόθεση να καταστήσει τη χώρα ως κέντρο της ύπαρξης του, των βιοτικών σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης (animus), ή β. να έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, ή γ. να διατηρεί στην Ελλάδα το κέντρο ζωτικών του συμφερόντων, δηλαδή τους προσωπικούς και κοινωνικούς του δεσμούς[40].

Η διαπίστωση της φορολογικής κατοικίας με μόνη τη συνδρομή έστω και δευτερεύοντος δεσμού του προσώπου με την Ελλάδα χωρίς συνεκτίμηση άλλων δεσμών με άλλη έννομη τάξη, υποδηλώνει ότι το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας επιλύεται υπέρ της ελληνικής έννομης τάξης[41].

Αρχικά, λοιπόν, παρατηρείται ότι πλέον η έννοια της συνήθους διαμονής αποτελεί κριτήριο, το οποίο, αν συντρέχει, οδηγεί στην απόκτηση φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα. Δεν συναντάται πλέον νομοθετικός ορισμός της έννοιας αυτής, σε αντίθεση με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε., όπου προβλεπόταν ο καθορισμός βάσει συγκεκριμένου αριθμού ημερών διαμονής στην Ελλάδα. Ωστόσο, η υπ' αρ. Ε. 2064/2023 Εγκύκλιος της ΑΑΔΕ επιχείρησε να δώσει μια ερμηνεία του όρου αυτή (παρ. 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*».

[40] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 95
[41] Ασπ. Μάλλιου, ό.π., σελ. 585

Η ίδια Εγκύκλιος αναφέρει ότι δεν πρέπει να εξετάζεται μόνο ο τόπος της μόνιμης ή κύριας κατοικίας, αλλά και η τυχόν διαμονή σε άλλο μέρος της χώρας. Ακόμα και αν το πρόσωπο δεν έχει κύρια ή μόνιμη κατοικία και διαμένει λ.χ. σε ξενοδοχεία, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά χωρίς να πρέπει να εξετάζονται οι λόγοι των επισκέψεων αυτών[42].

Περαιτέρω, για πρώτη φορά στην ελληνική έννομη τάξη εισήχθη η έννοια του «κέντρου των ζωτικών συμφερόντων» του ατόμου. Η έννοια αυτή αποκρυσταλλώθηκε ιδιαίτερα με τη θεμελιώδη υπ' αρ. 1445/2016 απόφαση του ΣτΕ 7μελούς σύνθεσης σε πιλοτική δίκη: «*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)».***

Ήδη από την απόφαση αυτή, η οποία αποτελεί τη βάση πλείστων νεότερων αποφάσεων του ΣτΕ αλλά και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, δίνεται έμφαση στο βουλητικό στοιχείο της έννοιας της κύριας κατοικίας[43]. Για να αποτελεί, δηλαδή, ένα φυσικό πρόσωπο υποκείμενο στο παγκόσμιο φόρο εισοδήματός του στην Ελλάδα

[42] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 97
[43] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 97

πρέπει να έχει καταστήσει στην ημεδαπή την κύρια και μόνιμη κατοικία του σύμφωνα με τη *βούλησή του* και να την έχει καταστήσει το *κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων.* Σύμφωνα με τη νομολογία, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων αποτελεί προσδιοριστικό στοιχείο της κατοικίας και όχι αυτοτελές κριτήριο, όπως αναφέρει διαζευκτικά ο νόμος. Αυτό δε εντοπίζεται εκεί όπου το πρόσωπο αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς του δεσμούς[44].

Περαιτέρω, και πάλι σύμφωνα με τις νομολογιακές παραδοχές (αποφ. ΣτΕ 1445/2016 7μ, 210/2018, 1212/2019, 321/2020, 1235/2021), για την εύρεση της φορολογικής κατοικίας πρέπει να συνεκτιμώνται συνδυαστικά όλα τα διαθέσιμα πρόσφορα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία αποτελούν, εκτός από τον τόπο επαγγελματικής δραστηριοποίησης ενός προσώπου, η συνολική διάρθρωση της οικογενειακής, προσωπικής και επαγγελματικής του ζωής, ήτοι η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου και της οικογένειάς του, ο τόπος περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος διοικητικών δεσμών με δημόσιες αρχές και δημόσιους φορείς και ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών και λοιπών δραστηριοτήτων.

Έτσι, στην ανωτέρω απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ επί πιλοτικής δίκης, κρίθηκε ότι αλλοδαπός υπήκοος που ζει και εργάζεται μόνιμα στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να είναι κάτοικος ημεδαπής, ακόμα και αν η κατοικία της συζύγου και του τέκνου τους βρίσκεται στην Ελλάδα. Εν προκειμένω, κρίσιμο ρόλο διαδραμάτισε το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών, από τα οποία προέκυπτε ότι τόπος επαγγελματικών συμφερόντων ήταν αποκλειστικά η αλλοδαπή, στην οποία ο προσφεύγων διατηρούσε και άμεσους στενούς προσωπικούς δεσμούς (είχε την αλλοδαπή υπηκοότητα).

Εξάλλου, και με την υπ' αρ. 1215/2017 απόφασή του το Συμβούλιο της Επικρατείας επέλυσε το ζήτημα, δεχόμενο τη δυνατότητα υποβολής ξεχωριστής φορολογικής δήλωσης από δύο συζύγους, όταν ο ένας είναι κάτοικος ημεδαπής και ο άλλος αλλοδαπής. Γενικώς πλέον η νομολογία, εναρμονιζόμενη με τις ισχύουσες κοινωνικές και ηθικές αντιλήψεις περί δυνατότητας χωριστής κατοικίας των συζύγων αναλόγως και των κοινωνικών-οικονομικών δεδομένων τους, δέχεται ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων δεν ταυτίζεται με τη φορολογική κατοικία του έτερου συζύγου (ΣτΕ 93/2020).

[44] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 98

Εν συνεχεία και με την υπ' αρ. 330/2018 7μ. το ΣτΕ σε υπόθεση που αφορούσε συζύγους, φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, έκρινε ότι εφόσον δεν συντρέχει προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος που δικαιολογεί την υποβολή κοινής φορολογικής δήλωσης των δύο συζύγων, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμα υποβολής αυτοτελών φορολογικών δηλώσεων, εφόσον υπάρχει έλλειψη συναίνεσης για την υποβολή κοινής. Τόσο η υπ' αρ. 1215/2017 όσο και η 330/2018 τόνισαν ότι οι περιορισμοί στην υποβολή χωριστών δηλώσεων που προκύπτουν από τις τεχνικές ρυθμίσεις του ηλεκτρονικού συστήματος δεν ασκούν επιρροή, καθώς το σύστημα οφείλει να επικαιροποιείται και να προσαρμόζεται σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Το (τεχνικό) ζήτημα λύθηκε με το άρ. 59 παρ. 5 του ν. 4583/2018 που τροποποίησε το άρ. 67 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. και όρισε πλέον ρητά τη δυνατότητα υποβολής χωριστής φορολογικής δήλωσης, αλλά και της χωριστής βεβαίωσης του φόρου με την έκδοση χωριστής πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου[45].

Το Συμβούλιο της Επικρατείας και σε επόμενη απόφασή του (2105/2018) έκρινε ότι μόνο η κατοικία των μελών της οικογένειας του φορολογούμενου δεν αποτελεί επαρκές στοιχείο για τον εντοπισμό του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων του. Πρέπει πάντοτε να συνεκτιμώνται και τα υπόλοιπα προσδιοριστικά της κύριας και μόνιμης κατοικίας στοιχεία.

Ειδικά για τα οικονομικά συμφέροντα, αυτά απαιτούν κυρίως τον εντοπισμό του τόπου επαγγελματικής δραστηριοποίησης του φορολογούμενου, η οποία εξάλλου -συνήθως- εξασφαλίζει το βιοπορισμό του. Με την υπ' αρ. 93/2020 το ΣτΕ έκρινε ότι απαιτείται καταρχήν η αυτοπρόσωπη παρουσία του φορολογούμενου στην αλλοδαπή, όταν αυτός παρέχει εκεί μισθωτή εργασία. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος ασκούσε προηγουμένως ελεύθερο επάγγελμα στην Ελλάδα και δεν είχε προβεί σε διακοπή εργασιών, ενώ είχε εκδώσει και λίγα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ενόσω βρισκόταν και απασχολούταν ως μισθωτός στο εξωτερικό. Το ΣτΕ έκρινε ότι μόνες η παράλειψη διακοπής εργασιών και η έκδοση λίγων παραστατικών δεν αρκούν για τη θεμελίωση φορολογικής κατοικίας στην ημεδαπή, λαμβάνοντας υπόψη ότι και για τις υπηρεσίες που παρείχε δεν απαιτούταν η φυσική του παρουσία στην Ελλάδα. Θα έπρεπε, λοιπόν, η φορολογική αρχή να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος

[45] Παρατηρήσεις Λυδίας- Ελισάβετ Σωφρονά σε ΣτΕ 1235/2021, Αμφισβήτηση της φορολογικής κατοικίας από τη Διοίκηση και δικαστικός έλεγχος: Επισκόπηση της πρόσφατης νομολογίας του ΣτΕ με αφορμή τη ΣτΕ 1235/2021, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών 1/2022, σελ. 122

εξακολουθούσε να δραστηριοποιείται επαγγελματικά στην Ελλάδα και μάλιστα η δραστηριότητά του να αποτελεί το βασικό μέσο βιοπορισμού του σε σύγκριση με την επαγγελματική του ενασχόληση στην αλλοδαπή.

Αντίστοιχα έχει κρίνει το ΣτΕ και στην υπ' αρ. 1572/2020 απόφασή του, η οποία αφορούσε δικηγόρο. Η κύρια επαγγελματική του δραστηριότητα βρισκόταν πλέον στην αλλοδαπή, αλλά εξακολουθούσε να διατηρεί στην Ελλάδα γραφείο και να πραγματοποιεί κάποιες επαγγελματικές δαπάνες. Λόγω της φύσης, όμως, του δικηγορικού επαγγέλματος ως δημοσίου λειτουργήματος και της σύνδεσής του με την απονομή της δικαιοσύνης, μπορούσε να διατηρεί στην Ελλάδα γραφείο και την ίδια τη δικηγορική του ιδιότητα.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρ. 2 της ΠΟΛ. 1260/2014 και της Εγκυκλίου Ε. 2064/2023 προβλέπεται ότι μόνο η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών δεν αποτελεί επαρκές στοιχείο για τον χαρακτηρισμό ενός προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Αυτό συμβαίνει διότι για την άσκηση των καθηκόντων αυτών δεν απαιτείται πάντα αυτοπρόσωπη παρουσία του προσώπου στην Ελλάδα[46]. Συνεπώς, και στις περιπτώσεις συμμετοχής κεφαλαιουχικά ή διοικητικά σε νομικά πρόσωπα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που αφορούν το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, όχι δηλαδή μόνο η συμμετοχή του αυτή καθαυτή στο νομικό πρόσωπο. Έτσι, το ΣτΕ στις υπ' αρ. 2723/2021 και 2592/2021 αποφάσεις του έκρινε ότι μόνη η ιδιότητα του διαχειριστή Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης στη Ελλάδα δεν αποτελεί επαρκές στοιχείο για το χαρακτηρισμό του φυσικού προσώπου ως φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, αφού η θέση αυτή δεν απαιτεί αυτοπρόσωπη παρουσία. Αντίστοιχα γίνονται δεκτά και για τους Προέδρους Διοικητικού Συμβουλίου Ανώνυμης Εταιρείας (ΣτΕ 418/2020, 1243/2021, ΔΠρΑθ 1368/2022), τους διαχειριστές ομόρρυθμης εταιρίας (ΣτΕ 321/2020, 1241/2021), αλλά και τους διαχειριστές Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας (ΣτΕ 403/2020).

Ακόμα πιο επιτακτική είναι η ανάγκη συνεκτίμησης διάφορων στοιχείων και εγγράφων στις περιπτώσεις διατήρησης ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα. Βεβαίως η κατοχή ακινήτων δημιουργεί προσωπικούς δεσμούς με τη χώρα, αυτή όμως πρέπει να συνδέεται (και αυτό να αποδεικνύεται) και με φυσική παρουσία του προσώπου στην Ελλάδα. Άλλωστε, γίνεται δεκτό ότι η μόνη η κατοχή ακίνητης περιουσίας στην

[46] Βλ. σχετικά και αποφάσεις ΣτΕ 321/2020, 403/2020, 418/2020, 1572/2020, 1242/2021, 1243/2021 2592/2021, 2723/2021, ΔΠρΑθ 281/2021, 1368/2022, ΔπρΑθ (ΑΚΥΡ) 158/2024

Ελλάδα δεν επηρεάζει το χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας (ΣτΕ 2592/2021), ενώ ούτε η μόνη η εκμίσθωση ακινήτων στην ημεδαπή δεν παρέχει επαρκές έρεισμα για την απόρριψη αιτήματος μεταβολής της φορολογικής κατοικίας (ΔΠρ Θες 435/2024).

Πάντως, αν ο φορολογούμενος δε φαίνεται να δραστηριοποιείται επαγγελματικά ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας στην αλλοδαπή υπό την έννοια της ανάγκης αυτοπρόσωπης παρουσίας στο εξωτερικό, δεν αποκλείεται άνευ ετέρου ο χαρακτηρισμός του ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Και τούτο διότι μπορεί το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του να προέρχεται από κέρδη από συμμετοχή του σε εταιρίες με δραστηριότητα καθαρά επιχειρηματική- επενδυτική, η οποία δεν συναρτάται με φυσική παρουσία σε συγκεκριμένο τόπο, ούτε απαιτείται για την άσκησή της συγκεκριμένος τύπος ανακοίνωσης η εγγραφής σε μητρώα ή άλλες κρατικές υπηρεσίες[47].

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η αντιμετώπιση των Ελλήνων δημοσίων υπαλλήλων που υποβάλλουν αίτηση για μεταβολή φορολογικής κατοικίας. Μέχρι πρότινος η φορολογική διοίκηση δεν έκανε δεκτές σχετικές αιτήσεις λόγω της στενής σύνδεσης με το ελληνικό κράτος που δημιουργεί η εργασιακή σχέση δημοσιοϋπαλληλικού χαρακτήρα[48].

Άλλωστε, πέραν των περιπτώσεων εντοπισμού της πραγματικής φορολογικής κατοικίας, το άρ. 4 παρ. 1 περ. β' του ΚΦΕ κάνει λόγο για φυσικά πρόσωπα που διατηρούν στην Ελλάδα *πλασματική φορολογική κατοικία.* Ως τέτοια ορίζεται αυτή για τα μέλη της προξενικής και διπλωματικής αντιπροσωπείας και κάθε άλλου δημόσιου λειτουργού συναφούς καθεστώτος που έχει ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή[49].

Λόγω της ιδιότητας των προσώπων αυτών, θεωρούνται κατά πλάσμα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας δίχως να εξετάζεται η συνδρομή των προϋποθέσεων της περ. α' της παρ. 1 του άρ. 4. Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει και τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης -ήτοι την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς

[47] ΣτΕ 481/2021
[48] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 101, Σωφρονά, ό.π., σελ. 131
[49] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 103

Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης- και υπηρετούν στην αλλοδαπή[50].

Το ΣτΕ, όμως, έκρινε ότι μόνη η ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου δεν αρκεί για τον εντοπισμό της φορολογικής κατοικίας του προσώπου αυτού. Αντίθετα, κρίσιμη είναι η εξεύρεση του λόγου παραμονής του φορολογούμενου στο εξωτερικού, αν δηλαδή πρόκειται για υπηρεσιακούς ή ιδιωτικής φύσεως λόγους (ΣτΕ 2932/2020). Καθοριστικό ρόλο, μάλιστα διαδραματίζει το ζήτημα της λήψης άδειας άνευ αποδοχών. Αν από τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε υπόθεσης προκύπτει ότι ο υπηρετούν στη δημόσια υπηρεσία έχει λάβει άδεια άνευ αποδοχών και βρίσκεται στο εξωτερικό για προσωπικούς λόγους, μόνη η διατήρηση της σχέσης με την ημεδαπή υπηρεσία δεν αποκλείει την αποδοχή του αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας. Σε κάθε περίπτωση, όπως θα αναφερθεί και στη συνέχεια, Έλληνας δημόσιος υπάλληλος που κατοικεί στην αλλοδαπή θεωρείται φορολογικός κάτοικος ημεδαπής μόνον αν η μετεγκατάστασή του απαιτείται για υπηρεσιακούς λόγους (ΣτΕ 121/2022).

Εξάλλου, και διοικούμενος που συνδέεται με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου με ελληνικό ν.π.δ.δ. (Α.Ε.Ι.) και με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας με το Ινστιτούτο Μικρών Επιχειρήσεων Γενικής Συνομοσπονδίας Επαγγελματιών Βιοτεχνών Εμπόρων Ελλάδος μπορεί να μεταβάλει στο εξωτερικό τη φορολογική του κατοικία, αφού από τις συμβάσεις προκύπτει η παροχή των υπηρεσιών του εξ αποστάσεως και δεν απαιτείται η φυσική του παρουσία στην Ελλάδα (ΣτΕ 121/2022).

Στο ίδιο πλαίσιο, κρίθηκε με τις αποφάσεις ΣτΕ 2722/2021 και ΔΠρΑθ 242/2022 αντίστοιχα, ότι μόνη η διατήρηση της ιδιότητας μέλους Δ.Ε.Π. ελληνικού Πανεπιστημίου ή της εργασιακής σχέσης με την Ευρωπαϊκή Αρχή Τραπεζών δεν αρκεί για την απόρριψη της αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας, εφόσον προκύπτει από το σύνολο των στοιχείων η πρόθεσή του να οργανώσει κατά τρόπο μόνιμο τη ζωή του στο εξωτερικό, ώστε αυτό να γίνει το κέντρο των βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων.

Πάντως, σύμφωνα με την υπ' αρ. 1692/2021 απόφαση του ΣτΕ, μόνη η σύναψη σύμβασης εργασίας με φορέα στο εξωτερικό δεν αρκεί για την αναγνώριση της νέας φορολογικής του κατοικίας. Αντίθετα, απαιτείται η απόδειξη της μόνιμης και διαρκούς παρουσίας στην αλλοδαπή.

[50] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 104

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων αποτελεί βασικό κριτήριο που προσδιορίζει την ύπαρξη της φορολογικής κατοικίας και ως εκ τούτου πρέπει να εντοπίζεται ad hoc από τα εκάστοτε πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώμενων όλων των συνθηκών και επιμέρους περιστάσεων κάθε περίπτωσης, με απαραίτητη τη σφαιρική συνεκτίμηση των επιμέρους πτυχών της κοινωνικής, οικονομικής, επαγγελματικής και προσωπικής ζωής του φορολογούμενου[51].

Πάντως, το κριτήριο αυτό χαίρει αναγνώρισης, πέραν των ελληνικών δικαστηρίων, και από το Δ.Ε.Ε., καθώς ήδη από την απόφαση της 12ης.07.2001, Λουλουδάκης κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, C-262/99[52], το Δικαστήριο είχε αποφανθεί ότι «*Στην περίπτωση ατόμου που έχει προσωπικούς και επαγγελματικούς δεσμούς με δύο κράτη μέλη, ο τόπος της συνήθους κατοικίας του καθορίζεται κατόπιν συνολικής εκτιμήσεως όλων των στοιχείων που ασκούν επιρροή και είναι εκείνος στον οποίο βρίσκεται το μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του. Λαμβάνονται σχετικώς υπόψη η φυσική παρουσία του καθώς και των μελών της οικογένειάς του, η ύπαρξη κατοικίας, ο πραγματικός τόπος φοιτήσεως σε σχολείο των τέκνων, ο τόπος ασκήσεως των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές. Αν από τη συνολική αυτή εκτίμηση δεν είναι δυνατός αυτός ο προσδιορισμός, πρέπει να δίδεται προτεραιότητα στους προσωπικούς δεσμούς*».

Πρόσφατα το Διοικητικό Εφετείο Λάρισας στην υπ' αρ. 284/2024 απόφασή του επιλήφθηκε υπόθεσης τελωνειακού ενδιαφέροντος: εις βάρος του προσφεύγοντος είχαν επιβληθεί πολλαπλά τέλη λόγω φερόμενης τέλεσης λαθρεμπορίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρ. 142 παρ. 2, του άρ. 155 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. ζ' του άρ. 137Β του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001), η οποία συνίστατο στην κατοχή και κυκλοφορία στην Ελλάδα ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτου με αλλοδαπές πινακίδες, χωρίς να έχουν καταβληθεί οι οικείοι φόροι και δασμοί. Ο προσφεύγων προσκόμισε πρόσφορα στοιχεία επικαλούμενος ότι έχει καταστήσει το Ηνωμένο Βασίλειο το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ενώ προσκόμισε και Βεβαίωση Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων Φυσικού Προσώπου, με την οποία βεβαιωνόταν ότι από το 2021

[51] Παρατηρήσεις Βασιλικής Αθανασάκη στην απόφαση ΣτΕ 125/2021 και ΔΕΔ 2737/2021, Το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του φορολογούμενου ως θεμελιωτικός παράγοντας φορολογικής κατοικίας μέσα από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών 1/2022, σελ. 136. Κ. Μποσιώλη, ό.π. σελ. 103

[52] Διαθέσιμη σε www.curia.europa.eu

υπάγεται στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με χώρα κατοικίας το Ηνωμένο Βασίλειο. Το Δικαστήριο δέχθηκε τα προσκομισθέντα στοιχεία με την αιτιολογία ότι από αυτά προέκυπτε ότι για το διάστημα των δώδεκα μηνών πριν την εισαγωγή του οχήματος στην Ελλάδα, ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και άρα δικαιούταν να πραγματοποιήσει την προσωρινή εισαγωγή.

Έτσι, και στο πλαίσιο εκδίκασης τελωνειακής διαφοράς, το Δικαστήριο όταν κλήθηκε να διαπιστώσει τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων περί «συνήθους διαμονής» στην Ελλάδα για το σκοπό της εφαρμογής της υπ' αρ. Δ.247/13/1.3.1988 Υπουργικής Απόφασης, χρησιμοποίησε την έννοια της διάταξης του άρ. 4 παρ. 1 του ΚΦΕ για τη φορολογική κατοικία, στο μέτρο που αυτή εννοιολογικά εμπεριέχει και τη συνήθη διαμονή[53]. Συνεπάγεται, λοιπόν, ότι εφόσον η αίτηση για μεταβολή φορολογικής κατοικίας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος έχει γίνει δεκτή, στοιχειοθετείται άνευ ετέρου και η συνήθης διαμονή στην αλλοδαπή για σκοπούς χορήγησης ατέλειας υπό τις διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα.

Σε κάθε περίπτωση, γίνεται δεκτό ότι όπου δεν είναι εφικτός ο εντοπισμός του κέντρου ζωτικών συμφερόντων και κατ' επέκταση της φορολογικής κατοικίας, εφαρμόζεται το κριτήριο του βαρύνοντος κοινωνικού τόπου, του τόπου με τον οποίο το άτομο διατηρεί τη μεγαλύτερη κοινωνική σύνδεση[54], δηλαδή αναπτύσσει και εκδηλώνεις τις κύριες κοινωνικές του σχέσεις[55].

Όταν είναι αδύνατος και αυτός ο τρόπος εντοπισμού της κατοικίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το επαγγελματικό και περιουσιακό κέντρο, δηλαδή οι επαγγελματικοί και περιουσιακοί του δεσμοί. Εντοπίζεται, δηλαδή, η χώρα της κύριας επαγγελματικής του δραστηριοποίησης, στην οποία αφιερώνει τον περισσότερο χρόνο, ανεξαρτήτως αν αυτή τελικά δεν αποτελεί την κύρια πηγή εισοδημάτων του[56].

Πάντως, βάσει όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, καθίσταται σαφές ότι μόνη η διατήρηση μίας επαγγελματικής δραστηριότητας σε ένα κράτος δεν αρκεί για τη θεμελίωση ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στη χώρα αυτή. Το ζήτημα της μεταφοράς

[53] Κατερίνα Σιδερωμένου, Παρατηρήσεις σε ΔΕφΛαρ 284/2024, Σχέση συνήθους κατοικίας κατά το άρθρο 3 της Δ.247/13/1.3.1988 και φορολογικής κατοικίας υπό τον ΚΦΕ, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, 11/2024, σελ. 1116
[54] Β. Αθανασάκη, ό.π., σελ. 135
[55] Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ.332
[56] Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ. 332

της φορολογικής κατοικίας είναι αδιαμφισβήτητα πολυπαραγοντικό και πολυπρισματικό[57], αφού τελικά καθορίζεται από σωρεία παραγόντων.

2i. Ειδικότερο ζήτημα: τεκμήριο φορολογικής κατοικίας

Η παράγραφος 2 του άρθρ. 4 ΚΦΕ εισάγει ένα τεκμήριο απόκτησης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα και δη χρονικό. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι: «2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 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 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».

Αρχικά, επισημαίνεται ότι ήδη από την έκφραση *«στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου»* γίνεται αντιληπτό ότι το χρονικό διάστημα των 183 ημερών δεν είναι απαραίτητο να αφορά το ίδιο ημερολογιακό έτος. Παρόλα αυτά, η ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ. 1201/2017 έχει ορίσει ότι το διάστημα των 183 ημερών πρέπει να εξετάζεται ότι συντρέχει κατά το ίδιο φορολογικό (και άρα ημερολογιακό έτος). Η ερμηνεία αυτή επικρίνεται ως εσφαλμένη, αφού ακόμα και αν κάποιος διακόψει κάθε δεσμό με την Ελλάδα μόλις παρέλθει το πρώτο εξάμηνο του φορολογικού έτους, θα συνεχίσει να θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και να φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του για το σύνολο του έτους. Η πρακτική αυτή μπορεί να οδηγήσει σε άνιση μεταχείριση και διαφορετική αντιμετώπιση όμοιων περιπτώσεων[58].

Η παράγραφος 2 θέτει εξαίρεση από το ως άνω χρονικό τεκμήριο για τα πρόσωπα που παραμένουν στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς, εφόσον η παρουσία τους στη χώρα δεν ξεπερνά τις 365 ημέρες συμπεριλαμβανομένων σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι αν τα πρόσωπα αυτά διαμείνουν στη

[57] Β. Αθανασάκη, ό.π., σελ. 136
[58] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 105

χώρα για παραπάνω των 365 ημερών, ακόμα και αν οι σκοποί παραμένουν οι ίδιοι, θεωρούνται πλέον φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας.

Μάλιστα, η παράγραφος αυτή εφαρμόζεται με την επιφύλαξη εφαρμογής της παραγράφου 1. Αν, δηλαδή, ένα φυσικό πρόσωπο έχει τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο ζωτικών του συμφερόντων στην Ελλάδα ή αν είναι κάτοικος Ελλάδας κατά πλάσμα (δημόσιοι, προξενικοί υπάλληλοι, κλπ), δεν εξετάζεται αν πληρούται το κριτήριο παραμονής στη χώρα για τουλάχιστον 183 ημέρες. Η επιφύλαξη εφαρμόζεται, όμως, και αντίστροφα: η μη απόδειξη της πραγματικής βάσης του τεκμηρίου δεν αποκλείει την εφαρμογή των κριτηρίων της παρ. 1 για την εξεύρεση της φορολογικής κατοικίας του μη διαμένοντος για μεγάλα χρονικά διαστήματα στην Ελλάδα προσώπου[59]. Και στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το νόμιμο ελάχιστο χρονικό διάστημα[60].

2Δ. Κριτήρια φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα νομικά πρόσωπα

Όπως ήδη αναφέρθηκε, το άρ. 4 παρ. 3 ΚΦΕ θέτει τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας: α. σύσταση ή ίδρυση σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β. καταστατική έδρα στην Ελλάδα, ή γ. ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης να είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Τα κριτήρια αυτά αρκεί να συντρέχουν διαζευκτικά και όχι σωρευτικά.

Τα πρώτα δύο κριτήρια δε χρήζουν ιδιαίτερης ερμηνείας ούτε εμφανίζουν προβλήματα στην εφαρμογή τους από τη φορολογική διοίκηση. Η τελευταία περίπτωση, ωστόσο, είναι πιο σύνθετη και γι' αυτό η παρ. 4 του ανωτέρω άρθρου επιχειρεί την αυθεντική ερμηνεία του περιεχομένου της.

Με τη διευκρίνηση, λοιπόν, της παρ. 4 τεκμαίρεται ότι συνιστά άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα η διοίκηση και η λήψη αποφάσεων των νομικών οντοτήτων σ' αυτή, η σύγκληση της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, η τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της οντότητας στην Ελλάδα, ο τόπος

[59] Κ. Μποσιώλη, ό.π. σελ. 106, Σωφρονά, όπ., σελ. 125
[60] ΣτΕ 2105/2018, 93/2020, 321/2020, 403/2020, 1235/2021, 1243/2021, 2722/2021, 2723/2021

συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εκτελεστικού οργάνου και η κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εκτελεστικού οργάνου της διοίκησης. Η ρύθμιση αυτή μάλλον ακολουθεί το κριτήριο της πραγματικής έδρας του νομικού προσώπου, όπως προέβλεπε ο προηγούμενος ΚΦΕ[61].

Πάντως η απαρίθμηση αυτή είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική. Κρίσιμη αποτελεί η ύπαρξη ζωτικού συνδέσμου για την ίδρυση, οργάνωση και λειτουργία ενός νομικού προσώπου με την Ελλάδα[62]. Άλλωστε, τα κριτήρια αυτά εξετάζονται πάντα σε συνεκτίμηση με κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο και φυσικά πάντα ad hoc.

Καθίσταται, λοιπόν, σαφές ότι ο προσδιορισμός της φορολογικής κατοικίας των νομικών προσώπων στην Ελλάδα, ιδίως μέσω του κριτηρίου του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης, προϋποθέτει μια ουσιαστική και όχι τυπική προσέγγιση. Ο νομοθέτης, υιοθετώντας μια ευέλικτη και λειτουργική αξιολόγηση των πραγματικών περιστάσεων, επιδιώκει να αποτρέψει φαινόμενα καταχρηστικού φορολογικού σχεδιασμού, χωρίς ωστόσο να παραγνωρίζει την πολυπλοκότητα των σύγχρονων επιχειρηματικών δομών.

3. Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας

Η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας σε άλλο κράτος γίνεται από το 2017 με ειδική διαδικασία και αίτηση που απευθύνεται στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η διαδικασία αυτή έχει καθοριστεί με την ΠΟΛ. 1201/2017 κατ' εφαρμογή της παρ. 2^{α} του ΚΦΕ, όπου ορίζεται ότι: «2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος».

Πλέον, λοιπόν, απαιτείται η υποβολή αίτησης και εν συνεχεία η έκδοση σχετικής απόφασης από την αρμόδια φορολογική αρχή. Απλή αλλαγή της καταχωρημένης στο φορολογικό μητρώο διεύθυνσης κατοικίας του φορολογουμένου με δήλωση διεύθυνσης στην αλλοδαπή ή δήλωση φορολογικού εκπροσώπου στην ημεδαπή δεν αρκεί για τη νόμιμη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας. Βεβαίως, η

[61] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 108 με εκεί υποσημείωση υπ' αρ. 112
[62] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 108

υποχρέωση τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας δεν αναιρεί τη δυνατότητα ενός προσώπου να αποδείξει σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ότι έχει πράγματι λάβει χώρα η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό[63].

Έτσι, η μεταβολή φορολογικής κατοικίας δεν αποτελεί απλά τυπική διαδικασία, αλλά συνδέεται με την πραγματική μεταφορά των προσωπικών και οικονομικών δραστηριοτήτων του φορολογουμένου. Η αξιολόγηση αυτή προϋποθέτει εξέταση των πραγματικών συνθηκών κάθε περίπτωσης, ιδίως σε περιβάλλοντα με έντονα διασυνοριακά στοιχεία[64]

Αναφορικά με την προβλεπόμενη στην ΠΟΛ. 1201/2017 διαδικασία, αυτή εκκινεί με την υποβολή αίτησης του φορολογούμενου το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Μαρτίου του επόμενου φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης. Η αίτηση υποβάλλεται στο Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος. Η αίτηση (έντυπο Μ0) πρέπει να συνοδεύεται από τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, καθώς και με υπεύθυνη δήλωση με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής περί ορισμού φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα.

Έπειτα και έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους υποβολής της δήλωσης, ο φορολογούμενος πρέπει να προσκομίσει στη φορολογική αρχή όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα:

1. Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας (άλλως *πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας)* από τη φορολογική αρχή του κράτους όπου πλέον δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από όπου να προκύπτει ότι πράγματι είναι φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. Αν με το κράτος αυτό υφίσταται ΣΑΔΦΕ, μπορεί να προσκομιστεί, αντί της βεβαίωσης, αίτηση για την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ με ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας.
2. Εάν η έκδοση της ανωτέρω βεβαίωσης δεν προβλέπεται από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές, μπορεί να προσκομιστεί αντ' αυτής αντίγραφο της

[63] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 111

[64] Βλ. ενδεικτικά Ευάγγελος Δούβας, ό.π., όπου εξετάζονται οι παράγοντες που επηρεάζουν τη φορολογική συμπεριφορά και τη σχέση φορολογούμενων εξωτερικού με την ελληνική φορολογική διοίκηση

εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, αν αυτή δεν υφίσταται, αντίγραφο της ίδιας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε στο άλλο κράτος.

3. Αν η αλλοδαπή φορολογική αρχή αποδεδειγμένα δεν εκδίδει κανένα από τα ανωτέρα έγγραφα (πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας ή εκκαθάριση φορολογικής δήλωσης ή φορολογική δήλωση), πρέπει ο φορολογούμενος να προσκομίσει από οποιαδήποτε δημόσια αρχή βεβαίωση προς απόδειξη της μόνιμης και σταθερής εγκατάστασης του φορολογουμένου στο οικείο κράτος. Τυχόν βεβαιώσεις αποδοχών ή βεβαιώσεις εκδιδόμενες από Διευθυντή Προσωπικού δεν εξομοιώνονται με το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, αφού δεν έχουν εκδοθεί από δημόσια αρχή[65].

Περαιτέρω, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει κατά περίπτωση ειδικότερα δικαιολογητικά προς απόδειξη της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που θεμελιώνουν τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το άρ. 4 παρ. 1 του ΚΦΕ. Το Συμβούλιο της Επικρατείας, μάλιστα, δέχεται (ΣτΕ 602/2022) ότι η δυνατότητα αυτή μετακυλεί και το βάρος απόδειξης στο φορολογούμενο, ο οποίος πλέον πρέπει να επικαλεστεί και να προσκομίσει οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών του για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας. Τα δικαιολογητικά αυτά, εξάλλου, οφείλει να τα διαφυλάσσει και να τα προσκομίσει εκ νέου σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με το άρ. 7 της ΠΟΛ. 1201/2017,

Πάντως, το σύνολο των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων κατά το άρ. 4 της ΠΟΛ. 1201/2017 προσκομίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, ήτοι φέρουν σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχει επικυρώσει η Ελλάδα. Περαιτέρω, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο ορίζεται ότι: «*Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και*

[65] ΔΠρΑθ 152/2021, 746/2021

Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος».

Σύμφωνα, λοιπόν, με την παράγραφο 3 της ΠΟΛ. 1201/2017, τα περαιτέρω δικαιολογητικά που μπορούν να προσκομιστούν είναι ενδεικτικά τα κάτωθι:

«α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,

- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,

- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και

- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης)».

Η θέσπιση, λοιπόν, της εν λόγω διαδικασίας τόσο από άποψη χρόνου, αλλά και προσκόμισης των δικαιολογητικών εγγράφων, κρίνεται ότι αποσκοπεί στην εντός εύλογου χρόνου ολοκλήρωσης της διαδικασίας τακτοποίησης του φορολογικού καθεστώτος του φορολογούμενου, ώστε να περιορίζονται οι δυσμενείς συνέπειες εις βάρος του ίδιου του διοικούμενου και εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου[66].

Έτσι, και νομολογιακά (ΔΠρΑθ 48/2022) έχει κριθεί ότι, σε αντίθετη περίπτωση, θα μπορούσε ο φορολογούμενος να αιτηθεί τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας μετά την πάροδο πολλών ετών με συνέπεια την ανατροπή των ήδη εκπληρωθεισών φορολογικών υποχρεώσεων εις βάρος του δημοσίου συμφέροντος, το οποίο πρωτίστως εξυπηρετείται με την επιβολή των φορολογικών βαρών. Άλλωστε, και το Συμβούλιο της Επικρατείας στην υπ' αρ. 1572/2020 απόφασή του έκρινε ότι νομίμως απορρίπτονται αιτήματα για αναδρομική μεταβολή της φορολογικής κατοικίας (δηλαδή αίτηση για έτος προηγούμενου του έτους αναχώρησης), ακόμα και όταν από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά αποδεικνύεται ότι είχε λάβει χώρα η μεταβολή της κατοικίας. Ο χρονικός περιορισμός θεωρείται σύμφωνος με τις σχετικές νομοθετικές προβλέψεις του ΚΦΕ, καθώς απορρέει από την ανάγκη για σταθερότητα της κατάστασης των φορολογούμενων. Δεν μπορεί, δηλαδή, να υποβληθεί αίτηση για μεταβολή της κατοικίας σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσας στην Ελλάδα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η μόνη εξαίρεση που επιτρέπεται για την αναδρομική μεταβολή της κατοικίας, είναι όταν ζητείται η αναδρομική αναγνώριση ήδη επελθούσης, πριν την έναρξη του Ν. 3943/2011, μεταβολής φορολογικής κατοικίας, δηλαδή για μεταβολές που έγιναν έως το φορολογικό έτος 2011 (ΣτΕ 554/2021).

Ο χρονικός περιορισμός του αμέσως επόμενου της αναχώρησης έτους για υποβολή της αίτησης δε θεωρείται ότι δημιουργεί κάποιο δυσανάλογο βάρος στο διοικούμενο, αλλά αποτελεί απλώς μια συνέπεια της επιλογής του για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή (ΣτΕ 1627/2020, 121/2022, 602/2022).

[66] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 114, Σωφρονά, ό.π., σελ. 124

Εξάλλου και σύμφωνα με την υπ' αρ. 1212/2019 απόφαση του ΣτΕ, ακόμα και αν ο αιτών δεν αναφέρει στο έντυπο της αίτησης προς τη φορολογική αρχή το έτος αναχώρησης, θεωρείται ότι η μεταβολή ζητείται από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.

Αδιαμφισβήτητα από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1201/2017, αλλά και τη συναφή πάγια νομολογία, προκύπτει ότι το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας ανάγεται σε υποχρεωτικώς υποβαλλόμενο με την αίτηση έγγραφο, που μπορεί βέβαια να αντικατασταθεί στις ως άνω αναφερόμενες περιπτώσεις. Παρόλα αυτά, το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας δεν παράγει πλήρη απόδειξη έναντι των ελληνικών φορολογικών αρχών. Δεν αρκεί, δηλαδή, μόνο η προσκόμιση του πιστοποιητικού αυτού για την αποδοχή του σχετικού αιτήματος, αλλά χρειάζονται και τα δικαιολογητικά που ορίζει η παράγραφος 3 προκειμένου να αποδειχθεί, πέραν της μεταβολής της κατοικίας, και η σοβαρότητα της πρόθεσης να μεταφέρει κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων στο εξωτερικό[67].

Για να αποδεικνύεται η σταθερή παρουσία στην αλλοδαπή για διάστημα τουλάχιστον 183 ημερών, πρέπει στην περίπτωση προσκόμισης σύμβασης εργασίας να αναφέρεται ακριβώς το χρονικό διάστημα απασχόλησης του ενδιαφερομένου και αν απαιτείται η φυσική του παρουσία στον εργασιακό χώρο. Αν το πρόσωπο φιλοξενείται από άλλον (αποδεδειγμένα) κάτοικο εξωτερικού, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από το τρίτο πρόσωπο με αναφορά του ακριβούς χρονικού διαστήματος της φιλοξενίας (ΣτΕ 1692/2021). Σε καμία περίπτωση δεν αρκεί η προσκόμιση διαβατηρίου, γιατί ούτε αυτό ούτε η ιθαγένεια υποδηλώνουν τη φορολογική κατοικία ενός προσώπου (ΣτΕ 602/2022, 1692/2021).

Πάντως, σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο διαθέτει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας δύο διαδοχικών ετών, τότε αυτό απαλλάσσεται από την υποχρέωση προσκόμισης και περαιτέρω εγγράφων για το χρονικά μεταγενέστερο έτος (ΣτΕ 977/2020, 1572/2020, 2932/2020). Η ύπαρξη δύο τέτοιων πιστοποιητικών καταρχήν εισάγει τεκμήριο περί συνδρομής των προϋποθέσεων μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Η φορολογική αρχή δύναται να ανατρέψει το τεκμήριο αυτό μόνο αν αποδείξει ότι ο φορολογούμενος κατά τα προηγούμενα έτη είχε την κύρια και μόνιμη εγκατάστασή του στην αλλοδαπή, αλλά κατά το κρίσιμο και εξεταστέο έτος

[67] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 115

την είχε ήδη μεταφέρει πίσω στην Ελλάδα και την είχε καταστήσει εκ νέου το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (ΣτΕ 1572/2020).

Δικονομικά σημειώνεται ότι όλα τα προσκομισθέντα έγγραφα πρέπει να προσκομίζονται αρχικά ενώπιον της φορολογικής διοίκησης και ποτέ το πρώτον ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Κάτι τέτοιο θα οδηγούσε σε υποκατάσταση της εκτελεστικής εξουσίας από τη δικαστική (ΣτΕ 1223/2018, 1588/2018). Ωστόσο, αν το δικαστήριο αναπέμψει την υπόθεση στη διοίκηση για νέα κρίση, παραδεκτά προσκομίζονται και νέα δικαιολογητικά ενώπιον της φορολογικής διοίκησης (ΣτΕ 418/2020).

Κατά την εξέταση του αιτήματος μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, οι υπάλληλοι της αρμόδιας φορολογικής αρχής διεξάγουν έλεγχο πληρότητας και επάρκειας των υποβληθέντων εγγράφων. Αν αυτά έχουν υποβληθεί εμπροθέσμως[68] και κριθούν πλήρη και επαρκή, ο αιτών θεωρείται πλέον φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και τα σχετικά έγγραφα προωθούνται προς καταχώριση στο υποσύστημα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία μεταβολής την αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση κοινοποιείται και στο δηλωθέντα φορολογικό εκπρόσωπο. Εφόσον ο φορολογούμενος και πλέον κάτοικος εξωτερικού είναι υπόχρεος σε δήλωση φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, οφείλει να την υποβάλει έως τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης[69].

Αν τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, το αρμόδιο Τμήμα της Δ.Ο.Υ. ενημερώνει τον αιτούντα για την απόρριψη του αιτήματός του. Ο φορολογούμενος πλέον υποχρεωτικά υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το παγκόσμιο εισόδημά του έως τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε η αίτηση μεταβολής, χωρίς να του επιβληθεί πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης[70].

Η φορολογική διοίκηση πρέπει να απαντήσει στην αίτηση εντός δύο μηνών από την υποβολή των δικαιολογητικών. Η δίμηνη αυτή προθεσμία εξέτασης εκκινεί από την ημερομηνία υποβολής του τελευταίου χρονικά εγγράφου. Κατά συνέπεια, για να

[68] Εκτός της πρόβλεψης για προσκόμιση των δικαιολογητικών έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους υποβολής της δήλωσης, εμπρόθεσμη θεωρείται και η υποβολή που γίνεται σε κάθε περίπτωση μέχρι το τέλος του έτους που υποβάλλεται η δήλωση. Δηλαδή, αιτήσεις και δικαιολογητικά που υποβάλλονται έως τις 31 Δεκεμβρίου του επόμενου του έτους αναχώρησης, παραλαμβάνονται και εξετάζονται κανονικά χωρίς κυρώσεις.

[69] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 117

[70] Μποσιώλη, ό.π., σελ. 117

συντελεστεί τυχόν τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του αιτήματος μεταβολής φορολογικής κατοικίας, πρέπει να έχει παρέλθει το προβλεπόμενο διάστημα προσκόμισης των δικαιολογητικών (τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Σεπτεμβρίου) ή, αν ο φορολογούμενος τα έχει προσκομίσει πριν την πάροδο αυτής της προθεσμίας, να έχει περάσει ένα δίμηνο από την ημερομηνία υποβολής τους (ΣτΕ 242/2021).

Σημειώνεται, πάντως, ότι η διευκρινιστική ΠΟΛ. 1201/2017 εκδόθηκε μετά τη δημοσίευση της βασικής υπ' αρ. 1445/2016 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία διαμόρφωσε σε μεγάλο βαθμό το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας. Μέχρι την έκδοση της απόφασης αυτής ήταν σύνηθες οι φορολογικές αρχές να απορρίπτουν τις σχετικές αιτήσεις χωρίς καμία αιτιολογία με αποτέλεσμα πολλά φυσικά πρόσωπα να φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους[71]. Η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ ήταν αυτή που υπογράμμισε τη σημασία της ξεχωριστής εξέτασης του κάθε αιτήματος βάσει των εκάστοτε ιδιαίτερων πραγματικών περιστατικών, αλλά και της υποχρέωσης επαρκούς αιτιολογίας των απορριπτικών αποφάσεων των φορολογικών αρχών. Σύμφωνα δε με τη ΣτΕ 418/2021, η αιτιολογία δεν μπορεί να συμπληρωθεί εκ των υστέρων (π.χ. από τα στοιχεία του φακέλου- πρέπει να υπάρχει στο σώμα της απόφασης).

Φαίνεται, λοιπόν, ότι η πρακτική της φορολογικής διοίκησης καταδεικνύει μια τάση αυστηρής και συχνά τυπικής αξιολόγησης των προβαλλόμενων από τους φορολογούμενους στοιχείων, με έμφαση στη σωρευτική προσκόμιση αποδεικτικών εγγράφων. Αντιθέτως, η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων εμφανίζεται περισσότερο προσανατολισμένη στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, αναζητώντας τον πραγματικό τόπο ανάπτυξης των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του φορολογούμενου. Η απόκλιση αυτή δημιουργεί πρακτικές δυσχέρειες και αναδεικνύει την ανάγκη εναρμόνισης της διοικητικής πρακτικής με τη νομολογιακή εξέλιξη.

[71] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 122

4. Ειδικότερο ζήτημα του τεκμαρτού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού

Υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος είχε θεσπιστεί τεκμήριο φορολογητέου εισοδήματος λόγω δαπάνης για αγορά ακινήτου (άρ. 15, 17 περ. γ' και 19 του ν. 2238/1994). Το τεκμήριο εφαρμοζόταν στις περιπτώσεις προσώπων που, κατ' άρθρο 2 ν. 2238/1994, αποτελούν υποκείμενα του φόρου ως έχοντα πηγή εισοδήματος ή κατοικία στην Ελλάδα. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το δηλωθέν εισόδημα για ένα φορολογικό έτος και με την προκύπτουσα κατά το έτος αυτό δαπάνη, συνιστούν τη βάση του τεκμηρίου: αν η δαπάνη υπερβαίνει το εισόδημα, συνάγεται ότι η διαφορά προέρχεται από φορολογητέο στην Ελλάδα εισόδημα που δεν έχει δηλωθεί και ο φορολογούμενος πρέπει πλέον να αποδείξει τον τρόπο κάλυψης της διαφοράς[72]. Αν, όμως, δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις που καθιστούν το πρόσωπο υποκείμενο του φόρου (πηγή εισοδήματος ή κατοικία στην Ελλάδα), μόνη η δαπάνη για αγορά ακινήτου δε δύναται να ενεργοποιήσει το τεκμήριο. Τα ανωτέρω έκανε δεκτά και το Συμβούλιο της Επικρατείας στην υπ' αρ. 1841/2015 απόφασή του Επταμελούς Σύνθεσης.

Η άποψη της πλειοψηφίας της απόφασης 1841/2015 κατέστη έκτοτε πάγια. Η υπ' αρ. 1973/2015 έκανε δεκτό ότι επί αλλοδαπών, μη υποκείμενων στη φορολογία εισοδήματος κατ' άρ. 2 ΚΦΕ, δεν εφαρμόζεται η τεκμαρτή δαπάνη του άρ. 16 ΚΦΕ για την κατοχή αυτοκινήτου στην Ελλάδα. Με την ΣτΕ 160/2017 κρίθηκε εξ αντιδιαστολής ότι ο τεκμαρτός προσδιορισμός των άρθρων, 16 και 17 ΚΦΕ, εφαρμόζεται στους φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού μόνο όταν αυτοί αποκτούν εισόδημα από πηγή στην Ελλάδα και άρα υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος κατ' άρ. 2 ΚΦΕ.

Σε κάθε περίπτωση, σημειώνεται ότι η αγορά ενός ακινήτου στην Ελλάδα από κάτοικο αλλοδαπής, ο οποίος δεν πληροί κατά τα λοιπά τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε φόρο σύμφωνα με το άρ. 2 του ΚΦΕ, δεν τον καθιστά υποκείμενο του φόρου στην Ελλάδα, αφού εισόδημα -έστω και τεκμαρτό- δεν αποτελεί το καταβληθέν τίμημα, αλλά η μετά από φορολογικό έλεγχο διαπίστωση της ακάλυπτης τεκμαρτής δαπάνης[73].

[72] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 127

[73] Γρηγόρης Μέντης, Παρατηρήσεις σε ΜΔΕφΘες 334/2017, Η (μη) εφαρμογή των διατάξεων περί τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος επί κατοίκων εξωτερικού, Διοικητική Δίκη, 4/2018, σελ. 644

Οι παραδοχές αυτές συνεπάγονται ότι στους φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού δε δύνανται να εφαρμοστούν ούτε οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας κατ' άρ. 48 παρ. 3 εδ. β' του ΚΦΕ. Και τούτο διότι, κατά άποψη της θεωρίας[74], και η εφαρμογή των διατάξεων αυτών καταλήγει στον τεκμαρτό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, αφού συνιστούν νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος. Πάντως, με την υπ' αρ. 435/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε-εμμέσως- ότι οι περί προσαύξησης περιουσίας ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή επί φορολογικών κατοίκων εξωτερικού.

Την ίδια ερμηνεία περί τεκμηρίων εφαρμόζει και ο ισχύων Κ.Φ.Ε. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 33 περ. η' ορίζεται πλέον ρητά ότι: «Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:……η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα».

5. Το ειδικότερο ζήτημα της φορολογικής κατοικίας κατά τη διάρκεια της πανδημίας covid-19

Η πανδημία του κορωνοϊού covid-19, η οποία εμφανίστηκε στις αρχές του 2020 και είχε αισθητές συνέπειες σε όλο το φάσμα της παγκόσμιας κοινωνικής και οικονομικής έως τουλάχιστον το τέλος του 2022, δημιούργησε εύλογα πολλά ερωτήματα σχετικά με τυχόν μεταβολή στη φορολογική κατοικία φυσικών και νομικών προσώπων.

Εξαιτίας της πανδημίας, η παγκόσμια κοινότητα έλαβε ειδικά μέτρα, προεξεχόντων της επιβολής ταξιδιωτικών περιορισμών, υποχρεωτικής παραμονής στην οικία, παροχής τηλεργασίας και αναστολής συμβάσεων εργασίας[75]. Η λήψη των μέτρων αυτών δημιούργησε, όπως ήταν αναμενόμενο, ανησυχίες σχετικά με τυχόν επίδραση στο καθεστώς της φορολογικής κατοικίας των προσώπων που επηρεαζόταν από τους περιορισμούς.

[74] Γρ. Μέντης, ό.π.
[75] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 128

Ο ΟΟΣΑ έθεσε κάποιες γενικές κατευθύνσεις για την αντιμετώπιση τέτοιων ζητημάτων, ωστόσο ήταν προφανής η ανάγκη θέσπισης ρυθμίσεων στην ελληνική έννομη τάξη. Στην Ελλάδα, λοιπόν, τα διαστήματα κατά τα οποία επιβλήθηκε -σχεδόν- καθολικός περιορισμός στις μετακινήσεις ήταν δύο: α. από 18 Μαρτίου 2020 έως 15 Ιουνίου 2020, οπότε απαγορεύθηκε προσωρινά η είσοδος και έξοδος από τη χώρα φυσικών προσώπων που προέρχονται ή μετέβαιναν σε χώρες πληττόμενες από τον κορωνοϊό, και β. από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021[76]. Η ΑΑΔΕ με Εγκυκλίους της[77] όρισε ότι τα διαστήματα αυτά δεν υπολογίζονται στον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας κατ' άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε., διότι αποτελούν περιόδους αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης[78]. Το διάστημα αντικειμενικής αδυναμίας τελικά κρίνεται ad hoc, καθώς ενδέχεται ένα πρόσωπο να επηρεάζεται από περιορισμούς μετακίνησης που έχουν θέσει άλλες χώρες. Ο φορολογούμενος, πάντως, είναι αυτός που φέρει το βάρος απόδειξης της αδυναμίας μετακίνησης για διαστήματα πέραν των ανωτέρω.

Οι εγκύκλιοι της ΑΑΔΕ διακρίνουν τα φυσικά πρόσωπα σε δύο περιπτώσεις:

Α. φυσικά πρόσωπα που εγκλωβίστηκαν λόγω της πανδημίας στην Ελλάδα (χώρα υποδοχής), μένοντας προσωρινά μακριά από τη μόνιμη κατοικίας τους (χώρα τρέχουσας κατοικίας), ενώ βρισκόταν εδώ για τουριστικούς, επαγγελματικούς ή άλλους σκοπούς, και

Β. φυσικά πρόσωπα που εργάζονται σε άλλο κράτος (χώρα τρέχουσας μόνιμης κατοικίας), αλλά επέλεξαν να γυρίσουν προσωρινά στην Ελλάδα (κράτος προηγούμενης κατοικίας) λόγω της πανδημίας.

Τα ζητήματα που προέκυψαν αντιμετωπίστηκαν είτε με την εφαρμογή της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας είτε με την εφαρμογή των ΣΑΔΦ.

Ειδικότερα, όπως ήδη αναφέρθηκε, στην ελληνική φορολογική νομοθεσία το άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε. ακολουθεί τα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ, αλλά και τις Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ακολουθείται η ιεραρχική σειρά των κριτηρίων της κατοικίας και η ορολογία της Πρότυπης Σύμβασης, όπως άλλωστε προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013 και του άρθρου 1 ν. 4646/2019.

[76] Ελένη Θεοχαροπούλου, Η επίδραση της πανδημίας στον προσδιορισμό φορολογικής κατοικίας, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, 08-09/2022, σελ. 869

[77] Ε. 2113/2020/22-7-2020, 2130/2021/25-6-2021

[78] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π.

Έτσι, λοιπόν, με βάση τα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης, όπου στο άρ. 4 παρ. 1 περ. α' αναφέρεται η έννοια της συνήθους διαμονής νοείται ο τόπος όπου το φυσικό πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν, όχι βάσει του πλήθους των ημερών, αλλά βάσει του τόπου της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του. Σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε. 2113/2020 της ΑΑΔΕ, η παγιωμένη ρουτίνα δεν μπορεί να επηρεαστεί ακόμα και από μεταβατικές και περιστασιακές ή εξαιρετικές συνθήκες, όπως ήταν αυτή της πανδημίας του covid-19.

Παρόλα αυτά, σε τέτοιες εξαιρετικές συνθήκες, οι οποίες οδήγησαν σε πρωτοφανή αύξηση του φαινομένου της τηλεργασίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε περίπτωσης προκειμένου να εντοπίζεται ο τόπος της συνήθους διαμονής ενός ατόμου. Η υπ' αρ. Ε 2130/2021 αναφορικά με τη δεύτερη περίοδο του αποκλεισμού (lockdown), ήτοι από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021, στην παρ. 9 τόνισε ότι πρέπει να εξετάζονται- ενδεικτικά- τα κάτωθι στοιχεία: «- αν η διαμονή στην Ελλάδα σχετίζεται με την έκτακτη κατάσταση της πανδημίας, - αν υπάρχει γραφείο διαθέσιμο στον εργαζόμενο εκ μέρους του εργοδότη στην άλλη χώρα, αλλά παρ' όλα αυτά ο εργαζόμενος (για προληπτικούς λόγους) δεν το χρησιμοποιεί ή δεν του επιτρέπεται η πρόσβαση λόγω των συνθηκών, - το συνδεόμενο ζήτημα του αν οι συμβάσεις εργασίας προβλέπουν ρητώς ότι ο εργαζόμενος θα παρέχει τις υπηρεσίες του από το σπίτι του ως υποχρέωση ή αν κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να γίνεται αυτό, χωρίς, όμως, αντίστοιχη υποχρέωση εκ μέρους του εργαζόμενου».

Στην περίπτωση, λοιπόν, όπου η διαμονή στην Ελλάδα σχετίζεται με την έκτακτη κατάσταση της πανδημίας, γίνεται δεκτό ότι αυτή αποτελεί μια εξαιρετική συνθήκη και εξαιτίας ακριβώς της ιδιαιτερότητας αυτής, η τηλεργασία δεν επιδρά ούτε μεταβάλλει τον τόπο της συνήθους διαμονής, ο οποίος εξακολουθεί να είναι η αλλοδαπή[79]. Ο τόπος συνήθους διαμονής δε μεταβάλλεται ούτε όταν ο εργοδότης παρέχει γραφείο στην αλλοδαπή, αλλά ο εργαζόμενος δεν μπορεί να το χρησιμοποιήσει για προληπτικούς λόγους- σε κάθε περίπτωση η διαμονή στην Ελλάδα παραμένει προσωρινή. Αντίστοιχα ισχύουν και όταν ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του μέσω τηλεργασίας, χωρίς ωστόσο κάτι τέτοιο να καθίσταται υποχρεωτικό.

[79] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 870

Αντίθετα, σε περίπτωση που ο εργοδότης υποχρεώνει τον εργαζόμενο να παρέχει τις υπηρεσίες του μόνο με τηλεργασία, ο ευρισκόμενος αυτός στην Ελλάδα εργαζόμενος έχει πλέον εδώ και τον τόπο της συνήθους διαμονής του[80].

Άλλωστε, από την ανωτέρω Εγκύκλιο προκύπτει επίσης ότι όταν «*…ο λόγος παραμονής φυσικού προσώπου στην Ελλάδα κατά το διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021 συνδέεται με τα προληπτικά μέτρα αποφυγής της διάδοσης του COVID-19 και από τις συνθήκες άσκησης της εργασίας του φυσικού προσώπου προκύπτει ότι η παραμονή στην Ελλάδα και συνεπώς, η εξ αποστάσεως εργασία γίνεται κατ' εξαίρεση, καθώς δεν έχει τεθεί τέτοια υποχρέωση από τον εργοδότη ενώ εξακολουθεί να υπάρχει στη διάθεση του εργαζόμενου φυσικού προσώπου η σχετική υποδομή (γραφείο, χώρος εργασίας) από πλευράς του εργοδότη,* ***ακόμα και αν αυτή η υποδομή δε χρησιμοποιείται, τότε δεν μπορεί να θεμελιωθεί ότι μεταβλήθηκε η παγιωμένη ρουτίνα του φυσικού προσώπου***».

Περαιτέρω, όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα, όταν δεν εφαρμόζεται η παρ. 1 του ΚΦΕ, εφαρμογής βρίσκει η παράγραφος 2, όπου καθιερώνεται το χρονικό κριτήριο παραμονής στην Ελλάδα για 183 ημέρες εντός περιόδου δώδεκα μηνών. Διευκρινίστηκε, όμως, από την ΑΑΔΕ ότι η περίοδος αντικειμενικής αδυναμίας μετακινήσεων δεν προσμετράται στις 183 ημέρες. Και αυτό γιατί η παραμονή στην Ελλάδα ενός προσώπου ως μέτρο ατομικής προστασίας και ασφάλειας, εντάσσεται στους «παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς» του εδαφίου β' της παρ. 2 του άρθρ. 4 ΚΦΕ. Σύμφωνα με το εδάφιο αυτό, αν η παραμονή ενός προσώπου στην Ελλάδα οφείλεται αποκλειστικά στους αναφερόμενους σ' αυτό λόγους και δεν υπερβαίνει τις 365 ημέρες, η Ελλάδα δε μετατρέπεται σε τόπο κατοικίας του προσώπου. Άρα, το διάστημα που κάποιος παρέμεινε στην ημεδαπή ως μέτρο ατομικής προστασίας και ασφάλειας δεν προσμετράται στην εξεύρεση του τόπου κατοικίας κατ' άρ. 4 παρ. 2 ΚΦΕ.

Ζήτημα, όμως, δημιουργήθηκε και με την εφαρμογή των ΣΑΔΦ και συγκεκριμένα αν θα μπορούσε να δημιουργηθεί θέμα διπλής κατοικίας για τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αλλά παρέμειναν προσωρινά στην αλλοδαπή λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού[81].

[80] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 871
[81] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 871

Η Εγκύκλιος υπ' αρ. Ε. 2113/2020 στην παράγραφο 10 όρισε ότι, όταν το φυσικό πρόσωπο βρέθηκε στην αλλοδαπή για επαγγελματικούς ή λόγους αναψυχής στην αλλοδαπή (κράτος υποδοχής στην αλλοδαπή) ή επέστρεψε προσωρινά στο Κράτος που είχε προηγούμενα την κατοικία του πριν από την απόκτηση φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα λόγω της εργασίας του (κράτος προηγούμενης κατοικίας στην αλλοδαπή), «*…προσωρινή απομάκρυνση και διακοπή της σχέσης με την Ελλάδα ως κράτος κατοικίας δεν θα αλλάξει την κατοικία του προσώπου, όπως την καθορίζουν οι κανόνες των Σ.Α.Δ.Φ.».*

Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 11 της Εγκυκλίου, η κατάσταση διαφοροποιείται αν λ.χ. το πρόσωπο έχει ενοικιάσει κατοικία στο κράτος υποδοχής στην αλλοδαπή για εύλογο χρονικό διάστημα και παράλληλα έχει μισθώσει την κατοικία του στην ημεδαπή και άρα δεν έχει πλέον στην Ελλάδα διαθέσιμη μόνιμη εστία. Το πρόσωπο στην περίπτωση αυτή θεωρείται φορολογικός κάτοικος του κράτος υποδοχής στην αλλοδαπή.

Ακόμα και στην περίπτωση τόσο εξαιρετικά ιδιαίτερων περιστάσεων, αν ένα πρόσωπο έχει μόνιμη εστία και στα δύο κράτη, εξακολουθεί να αναζητείται η προτεραιότητα που δίνουν οι ΣΑΔΦ στο κράτος με το οποίο διατηρούνται οι πιο στενοί προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί, εκεί δηλαδή όπου βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά την παράγραφο 12 της Εγκυκλίου είναι και εδώ οι οικογενειακές και κοινωνικές σχέσεις του προσώπου, οι ενασχολήσεις του, οι πολιτικές, πολιτιστικές και άλλες δραστηριότητές του, ο τόπος άσκησης των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, ο τόπος από τον οποίο διαχειρίζεται την περιουσία του κλπ.

Στις περιπτώσεις που είναι αδύνατον να διαπιστωθεί το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ή το πρόσωπο έφυγε από την Ελλάδα για να επιστρέψει προσωρινά στο κράτος της προηγούμενης κατοικίας του, όπου και διατηρεί ακόμα στενούς δεσμούς, προτεραιότητα δίνεται στο κράτος της συνήθους διαμονής. Με τον όρο αυτό νοείται κυρίως το κράτος όπου το φυσικό πρόσωπο ζει συνήθως, έχει δηλαδή εκεί τη φυσική του παρουσία. Σίγουρα, όμως, διαρκούσης της πανδημίας δεν αρκούσε ο υπολογισμός των ημερών για την εύρεση του τόπου συνήθους διαμονής, αφού αυτή αναφέρεται στο μέρος της παγιωμένης ρουτίνας του ατόμου υπό φυσιολογικές και όχι υπό έκτακτες συνθήκες, όπως η πανδημία (Εγκύκλιος Ε. 2113/2020, παρ. 13-14).

Η Γραμματεία του ΟΟΣΑ, ωστόσο, δεν απέκλεισε την υιοθέτηση διαφορετικής προσέγγισης σχετικά με τα ανωτέρω, σε περίπτωση που η αλλαγή των περιστάσεων

συνεχιζόταν ακόμα και μετά την άρση των περιορισμών για την εξάπλωση του covid-19[82].

Νομοθετικές προβλέψεις για τον προσδιορισμό της έδρας εν μέσω του covid-19 έλαβαν χώρα και για τα νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις ως άνω Εγκυκλίους της ΑΑΔΕ, Ε. 2113/2020 και Ε 2130/2021, όπως είδαμε, δε λαμβάνονται υπόψη τα χρονικά διαστήματα αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης λόγω των περιοριστικών μέτρων στις μετακινήσεις εξαιτίας της covid-19. Άρα, και για τα νομικά πρόσωπα δεν λαμβάνονται υπόψη η προσωρινή αλλαγή της τοποθεσίας των διευθυντικών στελεχών και η παραμονή τους στην Ελλάδα λόγω των ταξιδιωτικών περιορισμών, οι οποίοι ανάγονται σε λόγους ανωτέρας βίας.

Η διευκρίνηση αυτή είναι σημαντική, καθώς υπό φυσιολογικές συνθήκες ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης ενός νομικού προσώπου εντοπίζεται και βάσει της κατοικίας των προσώπων που συμμετέχουν στα όργανα της διοίκησής του, αφού εκεί λαμβάνονται οι αποφάσεις, αλλά και βάσει του τόπου άσκησης της καθημερινής διοίκησης. Οι παράμετροι αυτοί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη στην υπό εξέταση περίπτωση. Απαραίτητο, βέβαια, είναι να αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο στοιχείο ότι η προσωρινή αλλαγή στην τοποθεσία των διευθυντικών στελεχών απορρέει από την έκτακτη ανάγκη, όπως είναι ο covid-19.

Ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης εν προκειμένω προκύπτει από τον τόπο όπου συνήθως λαμβάνονται οι αποφάσεις του νομικού προσώπου. Ο τόπος λήψης των αποφάσεων ή άσκησης καθημερινής διοίκησης, αλλά και ο τόπος συνεδρίασης ή κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων (δηλαδή οι επιμέρους περιπτώσεις της παρ. 4 του άρ. 4 ΚΦΕ), ενδέχεται να μην μπορούν να ληφθούν υπόψη λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών εργασίας, αλλά μπορούν να συνεκτιμηθούν «*…με γνώμονα το πώς είχαν διαμορφωθεί πριν την έξαρση της πανδημίας COVID 19 (ποιός θεωρούταν ο συνήθης τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης), πώς εξελίσσονται κατά τη διάρκειά της και σε κάθε περίπτωση, πώς θα διαμορφωθούν μετά την έξαρση της πανδημίας, ενώ βοηθητικό ρόλο θα έχει η σύγκριση των γεγονότων στις διαφορετικές αυτές χρονικές περιόδους»* (Ε 2113/2020, παρ. 16).

Μάλιστα, στην προκειμένη περίπτωση δεν αποκλείεται η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας ενός νομικού προσώπου, εφόσον τυχόν φορολογικός έλεγχος

[82] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 872

δείξει ότι η μεταβολή του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης οφείλεται σε άλλους λόγους και όχι στην πανδημία covid-19.

Εξάλλου, πρέπει τα εκάστοτε πραγματικά περιστατικά να αποδεικνύουν ότι η αλλαγή της τοποθεσίας των διευθυντικών στελεχών είναι προσωρινή και συνδέεται με την πανδημία και άρα δε συνεπάγεται μεταβολή της φορολογικής κατοικίας της εταιρίας[83].

Αναφορικά με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα, σημειώνεται ότι στην πλειοψηφία αυτών κριτήριο για τον καθορισμό της κατοικίας νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας είναι ο τόπος της πραγματικής διοίκησης με βάση τα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Ως τόπος πραγματικής διοίκησης νοείται ο τόπος όπου λαμβάνονται οι σημαντικές διαχειριστικές και εμπορικές αποφάσεις, οι οποίες είναι απαραίτητες για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης συνολικά, λαμβανομένων υπόψη όλων των πραγματικών περιστατικών.

Εν προκειμένω, λοιπόν, δημιουργείται το ζήτημα αν μπορεί η αδυναμία μετακίνησης μελών του διοικητικού συμβουλίου ή άλλων ανώτερων στελεχών του διοικητικού συμβουλίου να προκαλέσει αλλαγή της έδρας της πραγματικής διοίκησης της εταιρίας[84]. Η απάντηση φαίνεται να είναι αρνητική, αφού βάσει των ΣΑΔΦ μια προσωρινή μετεγκατάσταση ή αναγκαστικός αποκλεισμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του διευθύνοντος συμβούλου σε ένα άλλο κράτος (πέραν της κατοικίας του) αποτελεί εξαιρετικό γεγονός οφειλόμενο στην πανδημία covid-19 και δε δύναται να επιδράσει μεμονωμένα στον καθορισμό του τόπου πραγματικής διοίκησης του νομικού προσώπου. Και πάλι, δηλαδή, τα χρονικά διαστήματα του αποκλεισμού (lockdown) δεν λαμβάνονται υπόψη και δεν οδηγούν σε μεταβολή της φορολογικής κατοικίας.

Συμπεραίνεται, έτσι, ότι η προσωρινή αδυναμία μετακίνησης των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα που οφείλονται σε μέτρα που έχουν ληφθεί για την προστασία της δημόσιας υγείας και επιβάλλονται ή συνιστώνται από τουλάχιστον ενός εκ των συμβαλλόμενων στη ΣΑΔΦ κράτος, δεν μπορεί να θεμελιώσει μεταβολή της φορολογικής κατοικίας του νομικού προσώπου.

[83] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 133
[84] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 872

Αναφορικά, λοιπόν, τόσο με τα φυσικά όσο και με τα νομικά πρόσωπα από τις διεθνείς, αλλά και τις εσωτερικές διατάξεις, συνάγεται ότι τα περιοριστικά μέτρα μετακίνησης λόγω της covid-19 δεν αρκούν για να μεταβάλουν τη φορολογική κατοικία, αφού αυτά αφορούν σε εξαιρετικές περιστάσεις και ανωτέρα βία[85]. Ειδικά οι διευκρινήσεις που δόθηκαν σχετικά από τις εθνικές ρυθμίσεις αποτιμώνται ως ιδιαίτερα βοηθητικές, χάρη στις οποίες κατάφερε η ελληνική φορολογική διοίκηση να αποφύγει στρεβλώσεις και αδικίες απέναντι στους Έλληνες φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού[86].

6. Δικονομικά ζητήματα αναφορικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας

Ως γνωστόν, οι φορολογικές διαφορές που γεννώνται μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης υπάγονται στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Οι διαφορές που γεννώνται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή κύρωση ή κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικά ορισμένη, έχει κριθεί ότι προσβάλλονται με προσφυγή ουσίας[87].

Παραδείγματος χάρη, τέτοια προσφυγή υποβάλλεται κατά απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία απέρριψε ενδικοφανή προσφυγή κατά πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, στην οποία ο φορολογούμενος αμφισβητεί τον επιβληθέντα φόρο προβάλλοντας ότι είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και μη νομίμως φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του. Κατ' ουσίαν στην περίπτωση αυτή έχουμε αμφισβήτηση του καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που επιβλήθηκε στην Ελλάδα για εισοδήματα κτηθέντα στην αλλοδαπή δίχως να έχει προηγηθεί προηγουμένως αίτημα μεταβολής φορολογικής κατοικίας.

Αντιθέτως, διαφορετική αντιμετώπιση υπήρχε-έως πρόσφατα- για τις διαφορές που δημιουργούνταν από την απόρριψη αιτήματος μεταβολής φορολογικής κατοικίας. Συγκεκριμένα, μέχρι την ψήφιση του ν. 5119/2024, οι διαφορές σχετικά με τη

[85] Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 873
[86] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 133
[87] ΣτΕ 1445/2016 7μ

μεταβολή φορολογικής κατοικίας γινόταν παγίως δεκτό ότι είναι ακυρωτικές, καθώς αποβλέπουν στην τακτοποίηση της κατάστασης του προσώπου ως φορολογούμενου, δε συνάπτονται όμως στενά και αναγκαία με ατομική φορολογική του υποχρέωση, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενη, δηλαδή με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του[88].

Συνεπώς, η απόρριψη των αιτημάτων αυτών μπορούσε να αμφισβητηθεί με άσκηση αίτησης ακύρωσης. Λόγω μάλιστα της πρόβλεψης περί άσκησης αίτησης ακύρωσης αντί για προσφυγής, δεν προβλεπόταν η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία είναι υποχρεωτική μόνο όταν έπεται προσφυγή ουσίας.

Ως εκ τούτου, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι αναρμόδια να αποφανθεί σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της κατά απόρριψης αιτήματος μεταβολής φορολογικής κατοικίας. Τυχόν εκδοθείσα απόφαση είναι ακυρωτέα (ΣτΕ 2105/2018). Παραδεκτώς, λοιπόν, προσβάλλεται μόνο η αρνητική απόφαση της φορολογικής αρχής, η οποία διατηρεί την αυτοτέλειά της (ΣτΕ 2105/2018, 602/2022). Η μη υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής είναι ιδιαίτερα κρίσιμη, αφού έτσι δεν αναστέλλεται και η προθεσμία για την άσκηση αίτησης ακύρωσης.

Την έκδοση της υπ' αρ. 2105/2018 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία χαρακτήρισε ρητά τις εν λόγω διαφορές ως ακυρωτικές, ακολούθησε η ΠΟΛ. 1234/2018. Με αυτή δόθηκαν οδηγίες προς τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ώστε αυτές να ενημερώνουν στις ρητές απορριπτικές αποφάσεις τους τους φορολογούμενους για το αν η εκδοθείσα απόφαση προσβάλλεται με αίτηση ακύρωσης ή με ενδικοφανή προσφυγή. Μάλιστα, δόθηκε σύσταση προς τις φορολογικές αρχές να αποφαίνονται ρητώς επί αιτημάτων μεταβολής φορολογικής κατοικίας προκειμένου οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν έγκαιρα ποια διαδικασία πρέπει να ακολουθήσουν σε περίπτωση απόρριψης του αιτήματός τους. Έκτοτε, αντιστράφηκε η πάγια διοικητική πρακτική και οι φορολογούμενοι πλέον ασκούν αίτηση ακύρωσης και όχι ενδικοφανή προσφυγή, όπως μέχρι τότε τους υποδείκνυε η φορολογική αρχή (ΣτΕ 2592/2021).

Τα πρώτα δύο έτη μετά την έκδοση της υπ' αρ. 2105/2018 απόφασης ΣτΕ, θεωρούταν αρμόδιο δικαστήριο για εξέταση της αίτησης ακύρωσης το Συμβούλιο της

[88] ΣτΕ 2105/2018

Επικρατείας. Και τούτο διότι δεν υφίστατο ειδικότερη νομοθετική διάταξη και άρα αρμόδιο ήταν το ΣτΕ σύμφωνα με τη γενική ακυρωτική του αρμοδιότητα κατ' άρ. 95 παρ. 1 περ. α' του Συντάγματος[89].

Η κατάσταση άλλαξε αρχικά με το Ν. 4700/2020, όπου το άρθρο 362 όρισε ότι «1. Στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

2. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη».

Σημειώνεται δε ότι ήδη με την παρ. 3 του άρ. 362 Ν. 4700/2020 προβλέφθηκε ότι οι υπό εξέταση αποφάσεις των τριμελών διοικητικών πρωτοδικείων δεν υπόκεινται σε έφεση. Στόχος της αλλαγής αυτής- σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση- ήταν η αποσυμφόρηση του Συμβουλίου της Επικρατείας από το μεγάλο όγκο υποθέσεων και η ταχύτερη επίλυση των σχετικών διαφορών.

Η αρμοδιότητα εκδίκασης των σχετικών υποθέσεων άλλαξε και πάλι με το Ν. 5119/2024. Το άρθρο 24 του Ν. 5119/2024 τροποποίησε την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983, η οποία διαμορφώνεται πλέον ως εξής: «4. Στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υπάγονται, εκδικαζόμενες ως διαφορές ουσίας, οι διαφορές που προκύπτουν:…από την άρνηση χορήγησης αποδεικτικού ή βεβαιώσεως ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης από οποιαδήποτε αιτία, **καθώς και από πράξεις των φορολογικών αρχών σχετικές με τη φορολογική κατοικία,** την εγγραφή, διαγραφή ή μεταβολή στοιχείων στο φορολογικό μητρώο, τον κλειδάριθμο, τον αριθμό φορολογικού μητρώου και τον κωδικό αριθμό δραστηριότητας». Με το άρ. 27 παρ. 1 του ν. 5119/2024 ορίστηκε ότι η νέα διάταξη εφαρμόζεται και στις υποθέσεις που είναι εκκρεμείς (μη συζητηθείσες). Οι υποθέσεις αυτές παραπέμπονται στο αρμόδιο δικαστήριο με πράξη του Προέδρου του δικαστικού σχηματισμού στον οποίο εκκρεμούν.

Με τον ίδιο νόμο τροποποιήθηκε και ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, όπου πλέον ορίζεται σχετικά με την καθ' ύλην αρμοδιότητα ότι: «2. Η εκδίκαση:… δ) των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997

[89] Κ. Μποσιώλη, ό.π., σελ. 136, Σωφρονά, ό.π., σελ. 121

(Α` 179), των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α` 58), του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α` 265) και τ**ων περ. γ`, δ` και ε` της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983 (Α`182)**, η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 3659/2008 (Α` 77), **ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαίνεται ανεκκλήτως**».

Με τις πρόσφατες νομοθετικές τροποποιήσεις, οι διαφορές που προκύπτουν από την απόρριψη αιτήματος μεταβολής φορολογικής κατοικίας ανάγονται και πάλι σε διαφορές ουσίας, εξεταζόμενες μάλιστα από τον πρόεδρο του κατά τόπον αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου. Οι εκδοθείσες αποφάσεις επί των θεμάτων αυτών εξακολουθούν να είναι ανέκκλητες και υπό το νέο καθεστώς. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 5119/2024, η τροποποίηση αυτή αποσκοπεί στην *«ορθολογικότερη κατανομή της δικαστηριακής ύλης εντός της διοικητικής δικαιοσύνης και συνακόλουθα την επιτάχυνση της απονομής της δικαιοσύνης».*

Με τη θέση σε ισχύ της νέας αυτής διάταξης, όλες οι εκκρεμείς αιτήσεις ακύρωσης κατά αποφάσεων απόρριψης αιτήματος μεταβολής φορολογικής κατοικίας παραπέμφθηκαν είτε με πράξη του προέδρου είτε, αν είχαν ήδη συζητηθεί, με έκδοση παραπεμπτικής απόφασης στον πρόεδρο του οικείου πρωτοδικείου.

Βασική συνέπεια της τελευταίας αυτής νομοθετικής μεταβολής είναι η αλλαγή της προθεσμίας κατάθεσης του ενδίκου βοηθήματος κατά της απορριπτικής απόφασης της Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, ενόσω οι διαφορές αυτές επιλύονταν με άσκηση αίτηση ακύρωσης ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, η προθεσμία κατάθεσής της οριζόταν σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της απόφασης στο φορολογούμενο. Ωστόσο, ως διαφορές ουσίας πρέπει να θεωρήσουμε ότι η προθεσμία πλέον είναι ίδια με αυτή των φορολογικών διαφορών, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρ. 66 του ΚΔΔ: ««2.α. Εξαιρετικώς στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών και η προθεσμία για την άσκηση της αρχίζει όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο».

Τέλος, ενδιαφέρον παρουσιάζει το ζήτημα της έκτασης ελέγχου του -μέχρι πρότινος- ακυρωτικού δικαστή. Το δικαστήριο δεν περιορίζεται απλώς στην ακύρωση της πράξης, αλλά ελέγχει και κρίνει το ίδιο περί μεταβολής ή μη της κατοικίας του αιτούντος-προσφεύγοντος κατ' εκτίμηση των προσκομισθέντων στοιχείων. Αντίστοιχα έκρινε και η ΣτΕ 1445/2016 σχετικά με τα δικαστήρια 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 κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων».

Το δικαστήριο, λοιπόν, αφού κρίνει το ίδιο για τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, όταν κάνει δεκτό το σχετικό αίτημα, αναπέμπει την υπόθεση στη διοίκηση για να υλοποιήσει τη μεταβολή. Αν ο αιτών είχε προσκομίσει το πρώτον στο δικαστήριο (δηλαδή όχι ενώπιον της φορολογικής διοίκησης) πολλά πρόσφορα στοιχεία για τη θεμελίωση της μεταβολής της κατοικίας του, η υπόθεση αναπέμπεται και πάλι στη φορολογική αρχή για να εξετάσει εκ νέου το αίτημα κατόπιν συνεκτίμησης και των νεών αυτών στοιχείων[90]. Βέβαια, σύμφωνα με την απόφαση 418/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας, ακόμα και αν δεν είχε προσκομίσει νέα στοιχεία ενώπιον του δικαστηρίου, αλλά τα διαθέτει και τα προσκομίζει στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια επανεξέτασης του αιτήματος, αυτή υποχρεούται να τα συνεκτιμήσει.

Πάντως, η απόρριψη του αιτήματος ακόμα και δικαστικά, δεν συνεπάγεται αυτόματα την απόρριψη τυχόν υποβληθέντος αιτήματος για επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον σ' αυτό περιλαμβάνονται τα αναγκαία δικαιολογητικά έγγραφα (ΣτΕ 977/2020, 602/2022).

7. Συνέπειες σχετικά με τη φορολογική κατοικία

7Α. Άρθρο 3 ΚΦΕ- Υποκείμενα του φόρου

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος «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.

[90] ΠΟΛ. 1201/2017, παρ. 3

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».

Εκ των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι για την επιβολή φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα κανένα ρόλο δε διαδραματίζει η ιθαγένεια του προσώπου. Αντίθετα, πρέπει απαραίτητα να διαθέτει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, οπότε και θα φορολογηθεί και για τα εισοδήματά του που αποκτά στην αλλοδαπή.

7Β. Πηγές εισοδήματος στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή

Για να υπαχθεί ένα πρόσωπο σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα κρίσιμο είναι να εντοπισθούν οι πηγές του εισοδήματος αυτού τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή.

Αρχικά, στο άρ. 7 παρ. 2 του ΚΦΕ απαριθμούνται οι κατηγορίες των ακαθάριστων εισοδημάτων: «α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου». Στο άρθ. 5 παρ. 1 του ΚΦΕ εξειδικεύονται οι πηγές εισοδήματος στην Ελλάδα, το οποίο προσδιορίζεται ενδεικτικά στα κάτωθι: «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 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 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».

Το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή ορίζεται εξ αντιδιαστολής, καθώς σύμφωνα με την παρ. 2 του άρ. 5 «2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.

7Γ. Μηχανισμοί εξάλειψης της διπλής φορολόγησης εισοδημάτων

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, όταν ένα πρόσωπο υπόκειται σε φορολόγηση στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ενδέχεται το κτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημα να φορολογηθεί τελικά δύο φορές, δηλαδή τόσο στην Ελλάδα όσο και στη χώρα κτήσης του. Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται διεθνής διπλή υποκειμενική φορολογία και οδηγεί

σε άνιση μεταχείριση μεταξύ των προσώπων που έχουν πηγή εισοδημάτων στο ίδιο κράτος και αυτών που αποκτούν εισόδημα από περισσότερα του ενός κράτη. Η κατάργηση της διπλής φορολογίας επιδιώκεται είτε με μονομερείς διεθνείς ρυθμίσεις είτε με τη σύναψη διεθνών διμερών συμβάσεων.

Οι κύριες μέθοδοι που εντοπίζονται στις μονομερείς ρυθμίσεις είναι α) της μεθόδου πίστωσης του φόρου (credit method), και β) της εξαίρεσης του εισοδήματος (exemption method).

Α. Μέθοδος πίστωσης του φόρου: το κράτος παρέχει ως πίστωση έναντι του φόρου εισοδήματος ή κεφαλαίου που οφείλει σε αυτό ο κάτοικός του, ολόκληρο ή μέρος του φόρου που πληρώθηκε στο εξωτερικό για εισόδημα που απέκτησε ο κάτοικος εκεί ή κεφάλαιο που βρίσκεται εκεί. Ουσιαστικά, τα κράτη περιορίζουν το φόρο που πληρώθηκε στο εξωτερικό, στο ποσό του φόρου που αναλογεί, με βάση την εσωτερική φορολογική τους νομοθεσία, στο εισόδημα που προέκυψε στο εξωτερικό ή το εκεί ευρισκόμενο κεφάλαιο. Άρα, αν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μεγαλύτερος από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, ένα τμήμα του εισοδήματος ή κεφαλαίου θα φορολογηθεί στο κράτος πηγής, αλλά και στο κράτος κατοικίας. Αν ο φόρος που καταβλήθηκε εκεί είναι μικρότερος του οφειλόμενου στη χώρα κατοικίας, πιστώνεται ολόκληρος ο καταβληθέν στο εξωτερικό φόρος.

Β. Μέθοδος εξαίρεσης του εισοδήματος: με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται πλήρως η διπλή φορολογία, αφού εξαιρείται από τη φορολογία το αποκτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημα των φορολογικών του κατοίκων.

Και στα άρθρα 23^{A} και 23Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρα διεθνείς διμερείς συμβάσεις) προτείνονται οι ως άνω δύο μέθοδοι για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

Αναφορικά με την εξαίρεση από το φόρο εισοδήματος, αυτή μπορεί να συνίσταται είτε στην πλήρη απαλλαγή του κτηθέντος στην αλλοδαπή εισοδήματος (υπό την προϋπόθεση ότι ο αντίστοιχος φόρος έχει καταβληθεί στο κράτος πηγής) είτε στον απλό συνυπολογισμό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου ώστε να βρεθεί ο μέσος φορολογικός συντελεστής.

Από την άλλη, στη μέθοδο πίστωσης του φόρου το πρόσωπο φορολογείται τόσο στο κράτος πηγής όσο και στο κράτος κατοικίας του. Ωστόσο, το κράτος κατοικίας αφαιρεί τον οφειλόμενο φόρο που έχει καταβληθεί στο κράτος πηγής. Η συνηθέστερη μορφή της μεθόδου αυτής προβλέπει ότι η έκπτωση του φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα αυτό στο κράτος της κατοικίας, χωρίς

βέβαια να απαγορεύεται η πίστωση του συνολικού καταβληθέντος στο άλλο κράτος φόρου.

Η επιλογή της μεθόδου αποφυγής της διπλής φορολογίας δεν διασφαλίζει κατ' ανάγκη την πλήρη εξίσωση της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των κρατών, αλλά αποσκοπεί κυρίως στην αποτροπή της διπλής επιβολής φόρου επί του ίδιου εισοδήματος. Η μέθοδος πίστωσης του φόρου λειτουργεί ως μηχανισμός αντιστάθμισης, χωρίς να αποκλείει το ενδεχόμενο υψηλότερης συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, εφόσον αυτή δε συνιστά δυσμενή διάκριση. Η λειτουργία, δηλαδή, των σχετικών μηχανισμών συνδέεται άμεσα με τη φορολογική ισότητα, αλλά όχι απαραίτητα με την πλήρη εξομοίωση των φορολογικών επιβαρύνσεων μεταξύ των κρατών[91].

Στις εκάστοτε Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μπορεί να προβλέπεται ότι καθένα εκ των συμβαλλόμενων κρατών επιλέγει μόνο του την εφαρμοσθείσα μέθοδο εξάλειψης της διπλής φορολογίας. Έτσι, μέχρι το 2022, οπότε ψηφίστηκε νέα Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας προς εναρμόνιση των διατάξεών της με την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ[92], προβλεπόταν στο άρθρο 21 (της προηγούμενης ΣΑΔΦ) ότι η Ελλάδα ως κράτος κατοικίας εφαρμόζει τη μέθοδο πίστωσης και η Γαλλία τη μέθοδο της εξαίρεσης.

Σε ορισμένες Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται ο συνδυασμός των δύο μεθόδων ανάλογα με το φορολογητέο αντικείμενο. Κατά κανόνα η χώρα μας επιλέγει και εφαρμόζει τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου. Μοναδική εξαίρεση αποτελούν οι Σ.Α.Δ.Φ. με την Ινδία και την Αυστρία, όπου προβλέπεται η μέθοδος της εξαίρεσης. Επίσης, στην Σύμβαση με την Αλβανία γίνεται συνδυασμός των μεθόδων, με τη μέθοδο της εξαίρεσης να ακολουθείται μόνο στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή από ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες.

Μάλιστα, στο άρθρο 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος καθορίζεται συγκεκριμένα η διαδικασία της πίστωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του

[91] Ευ. Δούβας, ό.π., σελ. 48 επ.
[92] Δάφνη Νοικοκύρη, Νέα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας- Γαλλίας| Ν. 4984/2022, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, 12/2022, σελ. 1631

φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για να υπολογισθεί ο οφειλόμενος στην Ελλάδα φόρος, επιμερίζεται το εισόδημα μεταξύ του κτηθέντος στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή. Αν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που για το ίδιο εισόδημα αναλογεί στην Ελλάδα, τότε ο μεγαλύτερος καταβληθείς φόρος δεν εκπίπτει. Αν, όμως, στην αλλοδαπή καταβλήθηκε χαμηλότερος φόρος από τον αναλογούντα στην Ελλάδα, τότε ο καταβληθείς φόρος αφαιρείται και καταβάλλεται στην ημεδαπή ο εναπομείναν.

Άρα, για να εφαρμοσθεί η πίστωση του φόρου αλλοδαπής πρέπει ο εκεί καταβληθείς φόρος να μην υπερβαίνει το φόρο που θα οφειλόταν στην Ελλάδα, αν το εισόδημα προέκυπτε από πηγή εδώ. Επίσης, επιστροφή φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από τις ελληνικές φορολογικές αρχές δε νοείται. Βεβαίως, ενδέχεται μια ΣΑΔΦ να προβλέπει ρητά ότι τυχόν κτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο εκεί και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.

Οι διατάξεις αυτές κατά την ρητή πρόβλεψη του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. δεν εφαρμόζονται στους φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής: «Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα του παρόντος Κεφαλαίου, εκτός εάν: διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε. Ο. Χ. και,

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους».

Βεβαίως, από την απαγόρευση αυτή, προς εξασφάλιση των θεμελιωδών ενωσιακών αρχών περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, εξαιρούνται όσοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους-μέλους του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και ταυτόχρονα αποκτούν τουλάχιστον το 90% του εισοδήματός

τους στην Ελλάδα ή έχουν τόσο χαμηλό εισόδημα, ώστε θα δικαιούνται μείωση του φόρου βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους κατοικίας τους.

Η ρύθμιση αυτή αποτελεί απόρροια πάγιας νομολογίας του ΔΕΕ, η οποία δέχεται ότι όταν ένα πρόσωπο είναι κάτοικος μιας χώρας της Ε.Ε., αλλά το σύνολο ή μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προέρχεται από άλλη χώρα της Ε.Ε., τότε εξομοιώνεται φορολογικά με φορολογικό κάτοικο της χώρας κτήσης του εισοδήματος. Τυχόν διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση του προσώπου αυτού θα αντέκειτο στις διατάξεις του άρ. 48 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Για την καθιέρωση της φορολογικής αυτής αντιμετώπισης καθοριστικό ρόλο διαδραμάτισε η απόφαση του Δ.Ε.Ε. της 14ης/2/1995, C-279/1993, Finanzamt Koln-Altstadt κατά Schumacker, όπου αποτυπώθηκαν οι κάτωθι σκέψεις: *«...το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνο του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων. Ο τόπος αυτός αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του οικείου προσώπου. Έτσι, το διεθνές φορολογικό δίκαιο, και ιδίως το πρότυπο της συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) στον τομέα της διπλής φορολογίας, δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται καταρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.* ***Η κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής είναι διαφορετική, καθόσον το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος κατοικίας.*** *Άλλωστε, το κράτος αυτό διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως. Κατά συνέπεια, το* ***γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.*** *Υπό τις συνθήκες αυτές,* ***το άρθρο 48 της Συνθήκης δεν απαγορεύει, καταρχήν, την εφαρμογή της νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία επιβάλλει στον μη κάτοικο ημεδαπής που***

ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο κράτος αυτό βαρύτερη φορολογία επί των εισοδημάτων του από τη φορολογία που επιβάλλει στον κάτοικο ημεδαπής που ασκεί την ίδια δραστηριότητα. Τούτο δεν ισχύει ωστόσο σε μία περίπτωση, όπου ο μη κάτοικος ημεδαπής δεν πραγματοποιεί άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Μεταξύ του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής και του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα δεν υφίσταται καμία διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως. *Προκειμένου περί μη κατοίκου ημεδαπής ο οποίος πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του και σχεδόν το σύνολο των οικογενειακών εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος, και όχι στο κράτος της κατοικίας του,* ***η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως….*** *1) το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ έχει την έννοια ότι μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα κράτους μέλους να προβλέπει τις προϋποθέσεις επιβολής φόρου και τον τρόπο φορολογήσεως των εισοδημάτων που πραγματοποιεί στο έδαφος του υπήκοος άλλου κράτους μέλους, καθόσον το άρθρο αυτό, όσον αφορά την είσπραξη των αμέσων φόρων, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφυλάσσει σε υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος, κάνοντας χρήση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας, ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτήν που επιφυλάσσει σε ημεδαπό ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση. 2) Το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια* ***ότι απαγορεύει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους που επιβάλλει σε εργαζόμενο υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος κατοικεί στο κράτος αυτό και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, βαρύτερη φορολογία από τη φορολογία που επιβάλλει σε εργαζόμενο που κατοικεί στο έδαφος του πρώτου κράτους και ασκεί την ίδια δραστηριότητα, εφόσον ο υπήκοος του δεύτερου κράτους αντλεί το εισόδημα του πλήρως ή σχεδόν πλήρως μόνον από τη δραστηριότητα που ασκεί στο πρώτο κράτος και δεν πραγματοποιεί στο δεύτερο κράτος εισοδήματα επαρκή για να υποβληθούν στο κράτος αυτό σε φορολογία καθιστώσα δυνατόν να ληφθεί υπόψη η προσωπική***

και οικογενειακή του κατάσταση. 3) *Το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι* ***εμποδίζει τη νομοθεσία κράτους μέλους να προβλέπει στον τομέα των αμέσων φόρων διαδικασίες, όπως τον ετήσιο συμψηφισμό των κρατήσεων στην πηγή για τον φόρο επί των μισθών και την εκκαθάριση από τη φορολογική αρχή του φόρου των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, μόνον υπέρ των κατοίκων ημεδαπής, αποκλειομένων των φυσικών προσώπων που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στο έδαφος του, αλλά πραγματοποιούν στο κράτος αυτό εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες…».***

Περαιτέρω, οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών ώστε να μειωθεί ο φόρος κατ' άρ. 16 του ν. 4172/2013, όταν είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης και φορολογούνται με κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Ρητή εξαίρεση για τους φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής τίθεται επίσης σχετικά με την ειδική εισφοράς αλληλεγγύης στο άρθρ. 43 Α του ΚΦΕ, όπου στην παρ. 2 ορίζεται ότι «...εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες», αλλά και σχετικά με τους τόκους εταιρικών ομολογιών κατ' άρ. 37 παρ. 5 του ΚΦΕ: «5. Οι τόκοι εταιρικών ομολογιών εισηγμένων σε τόπο διαπραγμάτευσης εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 4514/2018 ή σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά εκτός Ε.Ε., η οποία εποπτεύεται από αρχή διαπιστευμένη στον Διεθνή Οργανισμό Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), καθώς και των πάσης φύσεως ομολογιών που εκδίδουν οι πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος».

Τα ανωτέρω χρήζουν ιδιαίτερης σημασίας στην περίπτωση μεταβολής της φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, αφού τότε αλλάζει και ο

τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης των προσώπων αυτών. Συγκεκριμένα, ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής πλέον φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά εδώ, ενώ αν δεν αποκτά καθόλου πραγματικό εισόδημα δεν έχει και υποχρέωση υποβολής δήλωσης στην Ελλάδα. Επιπλέον, οι κάτοικοι αλλοδαπής δεν δικαιούνται μειώσεις φόρους από μισθωτή εργασία και συντάξεις κατ' άρ. 16 ΚΦΕ, εκτός αν η κατοικία του βρίσκεται σε χώρα της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και τουλάχιστον το 90% του παγκόσμιου εισοδήματός του αποκτάται στην Ελλάδα ή αποδεικνύει ότι το φορολογητέο εισόδημα είναι τόσο χαμηλό, οπότε θα δικαιούταν μείωση του φόρου βάσει της φορολογικής νομοθεσίας στη χώρα κατοικίας του. Τέλος, δεν υπόκειται σε τεκμήρια διαβίωσης (για κτήση ακίνητης ή κινητής περιουσίας) ούτε εφαρμόζονται οι τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα, εφόσον όμως δεν έχει εισόδημα στην Ελλάδα.

Από την άλλη, ο φορολογούμενος που διατηρεί τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο εδώ για το παγκόσμιο εισόδημά του, ενώ αν αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή πρέπει να το δηλώσει στη φορολογική του δήλωση και έπειτα να φορολογηθεί βάσει των τρεχόντων διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους κτήσης/πηγής του εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι ο τρόπος φορολόγησης στην τελευταία αυτή περίπτωση (όταν, δηλαδή, ανατρέχουμε στις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ) εξαρτάται από την πηγή του εισοδήματος. Οι περισσότερες ΣΑΔΦ διαθέτουν ξεχωριστές διατάξεις για τον τόπο και τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος ανάλογα την προέλευσή του (αν, δηλαδή, προέρχεται από μισθούς, συντάξεις, μερίσματα, τόκους, εκποίηση ακίνητης περιουσίας, κ.ο.κ.).

8. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού

Στους φορολογούμενους που επιθυμούν να επιλύσουν τυχόν ανακύπτοντα ζητήματα διπλής φορολόγησης ή διπλής κατοικίας δίνεται η δυνατότητα υποβολής αιτήματος στη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ για έναρξη Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Η δυνατότητα αυτή προβλέπεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας βάσει του άρθρ. 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Σε ορισμένες ΣΑΔΦ προβλέπεται συγκεκριμένη προθεσμία υποβολής του σχετικού αιτήματος, ενώ για όσες δεν προβλέπεται (λ.χ. Η.Π.Α., Γερμανία, Ινδία,

Κύπρος) η παρ. 3 της υπ' αρ. Α. 1226/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζει ότι «το αίτημα για υπαγωγή σε ΔΑΔ δεν υπόκειται σε προθεσμία υποβολής στην Αρμόδια Αρχή και υποβάλλεται παραδεκτά οποτεδήποτε. Σε κάθε περίπτωση και για την ομαλή λειτουργία και διεξαγωγή της διαδικασίας, ενδείκνυται η υποβολή αιτήματος να γίνει το συντομότερο δυνατό και πάντως όχι πέραν της πενταετίας. Εάν το αίτημα υποβληθεί πέραν της πενταετίας, η Αρμόδια Αρχή παραλαμβάνει το αίτημα και θα εξαντλήσει όλα τα διαθέσιμα μέσα ουσιαστικού ελέγχου αυτού, όμως η επίλυση του ζητήματος στις περιπτώσεις αυτές ενδέχεται να καταστεί δυσχερής ή και αδύνατη».

Είναι, δηλαδή, σημαντικό το αίτημα να υποβάλλεται το δυνατόν συντομότερα προκειμένου να καταστεί εκ των πραγμάτων δυνατή η εξέταση και επίλυσή του. Κατά κανόνα οι ΣΑΔΦ προβλέπουν διετή (π.χ. Βέλγιο, Πορτογαλία, Ιταλία) ή τριετή (Γαλλία) προθεσμία.

Η διαδικασία αυτή ενδείκνυται για περιπτώσεις λ.χ. όπου ο φορολογούμενος θεωρείται φορολογικός κάτοικος δύο κρατών και άρα φορολογείται για το ίδιο εισόδημα και στα δύο αυτά κράτη. Άλλες περιπτώσεις είναι αυτές της διόρθωσης των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων- εξ ου και η έκδοση της ΠΟΛ. 1129/2017 «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών – Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το ν. 2216/1994 (Α΄ 83)- ή της παρακράτησης φόρου στη χώρα πηγής του εισοδήματος, όταν αυτό δεν προβλέπεται στην υφιστάμενη μεταξύ δύο χωρών ΣΑΔΦ.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού είναι ανεξάρτητη από την άσκηση των προβλεπόμενων ένδικων μέσων που προβλέπει η εκάστοτε εθνική φορολογική νομοθεσία[93]. Η αίτηση σύμφωνα με την παρ. 4 της απόφασης Α. 1226/2020 πρέπει να περιλαμβάνει ως συνημμένα τα κάτωθι: «α. Στοιχεία του αιτούντος προσώπου: ονοματεπώνυμο/επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, αριθμό φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), στοιχεία επικοινωνίας, και σε περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών, τα στοιχεία τόσο της επιχείρησης που υποβάλλει το αίτημα, όσο και τα στοιχεία των λοιπών συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων όλων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που συμμετέχουν στις σχετικές συναλλαγές.

[93] Άρθρ. 6 παρ. 2 απόφασης Α. 1226/2020

β. Βάση αιτήματος: αναφορά σε συγκεκριμένη ΣΑΔΦ και διατάξεις του (-ων) άρθρου (-ων) αυτής, οι οποίες σύμφωνα με τον αιτούντα δεν εφαρμόζονται ορθά.

γ. Πραγματικά περιστατικά: Λεπτομερή στοιχεία αναφορικά με τα γεγονότα και τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης, συμπεριλαμβανομένων του (-ων) φορολογικού (-ών) έτους (-ών) και του (-ων) ποσού (-ών) φόρου (τόσο σε εγχώριο όσο και ξένο νόμισμα, εάν κρίνεται απαραίτητο) που αφορά η υπόθεση, καθώς και τυχόν υποστηρικτικών εγγράφων. Προκειμένου περί ενδοομιλικών συναλλαγών, λεπτομερή στοιχεία όσον αφορά στη σύνδεση μεταξύ της επιχείρησης και των λοιπών μερών που συμμετέχουν στις σχετικές συναλλαγές.

δ. Ανάλυση του ζητήματος προς επίλυση: υπόμνημα του αιτούντος, στο οποίο εξηγούνται οι λόγοι για τους οποίους ο αιτών θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων κρατών έχουν γι' αυτόν ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ, με τεκμηρίωση, με την προσκόμιση συνοδευτικών εγγράφων στην ελληνική ή αγγλική γλώσσα (ενδεικτικά, αντίγραφα έκθεσης φορολογικού ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου ή ισοδύναμου εγγράφου) που οδηγεί στην διπλή φορολογία. Σε περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών, αναλυτική περιγραφή και τεκμηρίωση των συναλλαγών που σχετίζονται με το αίτημα για υπαγωγή σε ΔΑΔ και της μεθοδολογίας, η οποία χρησιμοποιήθηκε για τις προσαρμογές.

ε. Λεπτομερή στοιχεία όσον αφορά σε τυχόν διαδικασίες ενδικοφανούς προσφυγής, περαίωσης, διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, διοικητικού, δικαστικού ή εξώδικου συμβιβασμού, δικαστικής προσφυγής και εν γένει διαδικασίες ενώπιον Δικαστηρίων, που ενδεχομένως έχουν κινηθεί από τον αιτούντα ή λοιπά μέρη, σε οποιοδήποτε από τα εμπλεκόμενα κράτη, σε σχέση με την υπόθεση του αιτήματος ΔΑΔ, σε οποιοδήποτε στάδιο και αν τελούν, είτε είναι εκκρεμείς είτε έχουν ολοκληρωθεί.

στ. Δήλωση του αιτούντος, η οποία επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, ότι ο ίδιος, ή σε περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών, άλλο συνδεδεμένο με αυτόν πρόσωπο που συμμετέχει στις σχετικές συναλλαγές δεν έχει υποβάλει ένσταση με βάση τις διατάξεις του ν. 4714/2020 (Α'148) που ενσωματώνει στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 10ης Οκτωβρίου 2017 για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

ζ. Δήλωση του αιτούντος, η οποία επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, με την οποία επιβεβαιώνει ότι όλες οι παρασχεθείσες πληροφορίες είναι ακριβείς».

Η διαδικασία γίνεται ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής Myaade- τα αιτήματά μου, ενώ η φορολογική αρχή δύναται να ζητήσει περαιτέρω έγγραφα από το φορολογούμενο προς ακριβέστερη εξέταση του αιτήματος. Αν το αίτημα δε γίνει δεκτό, η Υπηρεσία ενημερώνει σχετικά το φορολογούμενο και σταματά η Διαδικασία. Αν, ωστόσο, η φορολογική αρχή κρίνει την αίτηση ως βάσιμη, οφείλει αρχικά να λύσει το ζήτημα χωρίς να γίνει υπαγωγή σε Διαδικασία Αμοιβαία Διακανονισμού. Αν κάτι τέτοιο δεν είναι εφικτό, επιχειρείται η επίλυση της διαφοράς με αμοιβαία συμφωνία με το αντισυμβαλλόμενο κράτος.

Η Δ.Α.Δ. αποτελεί ουσιαστικά μια διαβούλευση μεταξύ των δύο κρατών, στην οποία ο φορολογούμενος δεν λαμβάνει μέρος. Το άρθρ. 8 της Α. 1226/2020 ορίζει τα σχετικά με το αποτέλεσμα της Δ.Α.Δ.: «1. Η συμφωνία μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών μπορεί να επιτευχθεί είτε με τη μορφή ανταλλαγής επιστολών μεταξύ των αρμοδίων αρχών των Συμβαλλόμενων Κρατών και μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε με τη μορφή ενός κοινού εγγράφου, υπογεγραμμένου από τις αρμόδιες αρχές τους. Το αποτέλεσμα των διαβουλεύσεων της ΔΑΔ υποβάλλεται στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προς έγκριση. Το αποτέλεσμα των διαβουλεύσεων της ΔΑΔ επέρχεται με τη Συμφωνία μεταξύ των αρμοδίων αρχών. Σε περίπτωση επίτευξης Συμφωνίας Αμοιβαίου Διακανονισμού(ΣΑΔ), εντός μηνός από την ολοκλήρωση της διαδικασίας, η Αρμόδια Αρχή ενημερώνει τον αιτούντα εγγράφως ως προς το περιεχόμενο της Συμφωνίας Αμοιβαίου Διακανονισμού μεταξύ των αρμοδίων αρχών, καθώς και ως προς τον τρόπο εφαρμογής αυτής ως στοιχείο της Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού. Ο αιτών, εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών, δύναται να αποδεχτεί ή να απορρίψει κατά τα παραπάνω την Συμφωνία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Προς τον σκοπό αυτό, συντάσσεται πρακτικό αποδοχής το οποίο υπογράφεται από τον αιτούντα και την Αρμόδια Αρχή της Α.Α.Δ.Ε., με το οποίο τα μέρη συμφωνούν ότι επιλύεται η μεταξύ τους διαφορά.

2. Εάν ο αιτών δεν αποδεχθεί τη Συμφωνία Αμοιβαίου Διακανονισμού ή εάν δεν υπογράψει το πρακτικό αποδοχής, συντάσσεται πρακτικό Απόρριψης της ΣΑΔ. Εν μέρει αποδοχή της ΣΑΔ από τον αιτούντα δεν είναι εφικτή, εκτός εάν τα Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν συμφωνήσει ότι είναι δυνατή μία τέτοια μερική αποδοχή.

3. Σε περίπτωση αποδοχής από τον αιτούντα της Συμφωνίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, εάν έχουν ασκηθεί ένδικα βοηθήματα ενώπιον ελληνικού δικαστηρίου, ο αιτών πρέπει να προσκομίζει πριν από την έκδοση της Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 9 της παρούσας, επίσημο αντίγραφο της κατατεθείσας στη Γραμματεία του Δικαστηρίου έγγραφης δήλωσης παραίτησης από το δικόγραφο για τα ζητήματα τα οποία επιλύονται με τη ΔΑΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 143 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ακόμα και στις περιπτώσεις που το αίτημα έχει υποβληθεί σε αλλοδαπή Αρμόδια Αρχή.

4. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, σε περίπτωση που με τα ένδικα βοηθήματα που έχουν ασκηθεί ενώπιον ελληνικού δικαστηρίου κατά την κρίση της Αρμόδιας Αρχής ζητείται δικαστική προστασία για ζητήματα που δεν περιλαμβάνονται στο αίτημα της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού ή δεν επιλύονται με αυτήν και δεν είναι δυνατή η μερική παραίτηση, η Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού εκδίδεται χωρίς την προσκόμιση της δήλωσης παραίτησης. Στην τελευταία περίπτωση, ο αιτών πριν από την έκδοση της Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού υποχρεούται να ενημερώσει το Δικαστήριο για το αποτέλεσμα της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, ήτοι την επίτευξη της συμφωνίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων Κρατών, την οποία έχει ο ίδιος αποδεχτεί και από την οποία προκύπτει ότι έχει εκλείψει το αντικείμενο της διαφοράς με τη φορολογική διοίκηση. Προς τον σκοπό αυτό προσκομίζει στην Γραμματεία του Δικαστηρίου το υπογεγραμμένο από τον ίδιο και την Αρμόδια Αρχή πρακτικό αποδοχής της Συμφωνίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, παραλαμβάνοντας σχετική βεβαίωση/πρωτόκολλο, τα οποία προσκομίζει στην Αρμόδια Αρχή.

5. Κατόπιν της αποδοχής ή απόρριψης από τον αιτούντα της ΣΑΔ, ενημερώνεται η αλλοδαπή αρμόδια αρχή.

6. Σε περίπτωση που για οποιονδήποτε λόγο τα Συμβαλλόμενα Κράτη δεν καταλήξουν σε συμφωνία, εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ προθεσμίας, σε όσες ΣΑΔΦ προβλέπεται σχετική προθεσμία η διαδικασία ολοκληρώνεται με τη σύνταξη ενός εγγράφου διαπίστωσης της μη επίτευξης συμφωνίας».

Συμπερασματικά σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαία Διακανονισμού πρέπει να σημειωθεί ότι μέσα από αυτήν τα εμπλεκόμενα κράτη δεν υποχρεούνται να καταλήξουν σε συμφωνία, οφείλουν όμως να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προς τούτο. Τέλος, κατ' άρ. 10 της απόφασης Α. 1226/2020 όταν πράγματι

επιτυγχάνεται και εκδίδεται απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, αυτή δημοσιεύεται στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ, αφού προηγηθεί ανωνυμοποίηση των στοιχείων του φορολογούμενου. Αν ο φορολογούμενος διαφωνεί με τη δημοσιοποίηση, αναρτάται μόνο περίληψη της απόφασης «..με περιεχόμενο την περιγραφή του ζητήματος, το αντισυμβαλλόμενο Κράτος, τα φορολογικά έτη στα οποία αφορά η Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού και τη νομική βάση αυτής».

9. Εναλλακτικοί τρόποι φορολόγησης

9Α. Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα- άρθρο 5Α ΚΦΕ

Η ελληνική φορολογική νομοθεσία έχει προσθέσει στον Κ.Φ.Ε τα άρθρα 5Α, 5Β και 5Γ, τα οποία θεσπίζουν εναλλακτικούς τρόπους φορολόγησης του εισοδήματος προκειμένου να προσελκυστούν φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Το άρθρο 5Α αρχικά εξετάζει την περίπτωση των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισοδήματα στην αλλοδαπή και επιλέγουν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα: «1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά (7) από τα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης κατά την παρ. 3.

Δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της περ. β', εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014, όπως ισχύει.

Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

2. Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το φυσικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει, είτε κατά την υπαγωγή είτε σε μεταγενέστερο της αρχικής υπαγωγής χρόνο, για όσα έτη υπολείπονται έως τη συμπλήρωση των φορολογικών ετών που προβλέπονται στην παρ. 4, την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2, και στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών. Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των προσώπων που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα.

Για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος το φυσικό πρόσωπο οφείλει να αποδώσει το κατ' αποκοπή ποσό φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησής του κατά την παρ. 3.

3. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο μέχρι την 31η Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους και συνοδεύεται από αποδεικτικό για τη μεταφορά του ελάχιστου ποσού της επένδυσης της περ. β' της παρ. 1 σε

λογαριασμό χρηματοπιστωτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στην Ελλάδα. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους. Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου του έτους υποβολής της αίτησης. Με την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου εκδίδεται για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του ΚΦΔ, για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας.

4. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος για τα συγγενικά πρόσωπα, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2, για τα οποία ζητήθηκε επέκταση σε μεταγενέστερο της αρχικής υπαγωγής χρόνο, αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο εγκρίθηκε η επέκταση και ισχύει για τόσα έτη όσα υπολείπονται μέχρι την συμπλήρωση των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον:

α) σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το οριζόμενο στην παρ. 2 κατ' αποκοπή ποσό φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος και από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα ή

β) διαπιστωθεί μετά την παρέλευση της τριετίας ότι δεν ολοκλήρωσε την επένδυση κατά τα οριζόμενα στην περ. β' της παρ. 1, αίρεται η υπαγωγή του στις

διατάξεις του παρόντος άρθρου από το έτος ένταξής του και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, το συνολικό ποσό του καταβλητέου στην ημεδαπή φόρου για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης των αντίστοιχων φορολογικών ετών, δεν δύναται να υπολείπεται του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, κατ' έτος, που ορίζεται στην παρ. 2. Το καταβλητέο ποσό του φόρου που προκύπτει βάσει της νομοθεσίας για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των ετών αυτών, μειώνεται κατά το καταβληθέν ποσό φόρου της παρ. 2 για τα εκάστοτε φορολογικά έτη. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει το καταβλητέο ποσό του φόρου που προκύπτει για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης βάσει της νομοθεσίας.

6. Το φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παρ. 4 εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου κατ' αποκοπή ποσού φόρου για το έτος αυτό.

7. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 του παρόντος, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του παρόντος Κώδικα.

8. Με την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου της παρ. 2 εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή και το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς ή δωρεάς για την κείμενη στην αλλοδαπή κινητή περιουσία που του περιέρχεται αιτία θανάτου ή δωρεάς αντίστοιχα. Από τον φόρο κληρονομιάς ή δωρεάς στην Ελλάδα απαλλάσσεται η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή περιουσία του, η οποία περιέρχεται σε τρίτον αιτία θανάτου ή δωρεάς. Η ρύθμιση του προηγούμενου εδαφίου καταλαμβάνει και κληρονομίες θανόντων από 1.1.2020.

9. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίζονται οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο χρόνος διατήρησής

τους στην Ελλάδα, η χορήγηση της δυνατότητας μεταβολής της επένδυσης άπαξ εντός της τριετίας, η διαδικασία για τη διαπίστωση ολοκλήρωσης της επένδυσης εντός της τριετίας, η παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης, η διαδικασία υποβολής του αιτήματος του υπαγόμενου προσώπου για τη διαπίστωση ολοκλήρωσης της επένδυσης, οι προθεσμίες έκδοσης των πράξεων της Διοίκησης, η διαδικασία κοινοποίησης της πράξης για τη διαπίστωση της ολοκλήρωσης ή μη της επένδυσης στη φορολογική διοίκηση και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

10. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, οι προθεσμίες έκδοσης πράξεων της Διοίκησης, η διαδικασία ανάκλησης της παρ. 6, η ανάκληση της υπαγωγής μετά την παρέλευση τριετίας σε περίπτωση μη πραγματοποίησης ή μη ολοκλήρωσης της επένδυσης, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος».

Αρχικά, σημειώνεται ότι σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019, με τον οποίο εισήχθη η εξεταζόμενη ρύθμιση στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, αυτή στοχεύει στην προσέλκυση φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής με αυξημένη οικονομική επιφάνεια προκειμένου να αυξηθούν με τον τρόπο αυτό τα δημόσια έσοδα και ταυτόχρονα οι επενδύσεις, η εισαγωγή κεφαλαίων και γενικότερα να ενισχυθεί η απασχόληση. Η υιοθέτηση της τακτικής αυτής παρατηρείται τα τελευταία χρόνια στην Ευρωπαϊκή Ένωση και ειδικά σε χώρες με εντονότερα οικονομικά προβλήματα[94].

Μάλιστα, στόχος είναι ιδιαίτερα η προσέλκυση των διεθνώς ονομαζόμενων «non domiciled residents», δηλαδή πρόσωπα μεγάλου πλούτου, με περιουσιακά στοιχεία και εν γένει οικονομική δραστηριότητα παγκοσμίως, τα οποία συνδέονται με μια χώρα μόνο με σκοπό να κάνουν χρήση των φορολογικών της διατάξεων[95].

Ο φορολογούμενος, λοιπόν, αυτός που θέλει να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα πρέπει να πληροί σωρευτικά τις κάτωθι προϋποθέσεις

[94] Μάλιστα, το άρ. 5^{A} βασίστηκε εν μέρει σε αντίστοιχη διάταξη της ιταλικής νομοθεσίας που θεσπίστηκε το 2017.

[95] Ιωάννης Παπαδάκης, Οι πρώτες εφαρμογές των ευνοϊκών καθεστώτων των άρθρων 5^{α}, 5β και 5γ ΚΦΕ, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, 10/2022, σελ. 1059

προκειμένου να κάνει χρήση της ευνοϊκής φορολόγησης που θεσπίζει το άρ. 5^{A} του ΚΦΕ:

Α. Να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.

Β. Να μην υπήρξε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα τελευταία επτά από τα οκτώ χρόνια πριν τη μεταφορά της κατοικίας του στην ημεδαπή.

Γ. Να αποδεικνύει ότι ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο επενδύουν στην Ελλάδα. Η επένδυση μπορεί να γίνει και μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας με έδρα στην Ελλάδα, όπου ο ενδιαφερόμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια. Τα ποσά των επενδύσεων πρέπει να ανέρχονται τουλάχιστον στο ύψος των 500.000 ευρώ και να ολοκληρωθούν εντός τριών αιτών από την υποβολή της αίτησης μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης.

Εξαίρεση τίθεται μόνο όταν ο φορολογούμενος έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρ. 16 του ν. 4251/2014, όπου ορίζεται ότι: «Α.1. Επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή πολιτών τρίτων χωρών στην Ελλάδα, ως επενδυτών, για να πραγματοποιήσουν επένδυση που θα έχει θετικές επιπτώσεις στην εθνική ανάπτυξη και οικονομία. Αν η επένδυση πραγματοποιείται από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, επιτρέπεται η είσοδος και διαμονή στην Ελλάδα μέχρι τριών (3), αναλόγως του ύψους της επένδυσης, πολιτών τρίτων χωρών, οι οποίοι είναι μέτοχοι ή στελέχη του αλλοδαπού νομικού προσώπου.

Για την υλοποίηση και τη λειτουργία του επενδυτικού σχεδίου επιτρέπεται να εισέλθουν και να διαμείνουν στη χώρα μέχρι δέκα (10), αναλόγως του συνολικού ύψους της επένδυσης, πολίτες τρίτων χωρών, επιπλέον εκείνων που έχουν λάβει άδεια εισόδου και διαμονής για το ίδιο επενδυτικό σχέδιο, σύμφωνα με το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρούσας περίπτωσης».

Σημειώνεται ότι ως «συγγενικά πρόσωπα» κατά την έννοια της διάταξης αυτής ορίζονται οι σύζυγοι, οι ανιόντες και οι κατιόντες σε ευθεία γραμμή, ενώ ο ενδιαφερόμενος οφείλει να αποδείξει με σχετικά έγγραφα τη συγγένεια αυτή.

Σε κάθε περίπτωση, την ολοκλήρωση της επένδυσης πρέπει να την αποδείξει ο φορολογούμενος εγγράφως ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού μετά το πέρας της προβλεπόμενης τριετίας.

Αναφορικά με την προθεσμία υποβολής της αίτησης, αυτή υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως 31 Μαρτίου εκάστου έτους. Δικαίωμα υποβολής έχει και ο φορολογούμενος που μετέφερε κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος τη φορολογική

του κατοικία στην Ελλάδα. Η απόφαση της φορολογικής αρχής οφείλει να εκδοθεί εντός εξήντα ημερών από την υποβολή της αίτησης και πάντως έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Σεπτεμβρίου του έτους υποβολής της αίτησης.

Έτσι, αν εγκριθεί η υποβληθείσα αίτηση, ο φορολογούμενος θεωρείται πλέον φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα και φορολογείται κατ' αποκοπή με φόρο 100.000 ευρώ για το κτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημά του εντός τριάντα ημερών από την έκδοση της εγκριτικής απόφασης. Αν θέλει να επεκτείνει την εφαρμογή του άρθρου 5Α και σε συγγενικά του πρόσωπα, καταβάλλει επιπλέον φόρο 20.000 ευρώ για κάθε πρόσωπο (χωρίς μάλιστα να εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας κληρονομιών, δωρεάς και γονικών παροχών), εκτός αν πρόκειται για άγαμα προστατευόμενα μέλη έως 21 ετών, οπότε αρκεί η καταβολή των 100.000 ευρώ. Η υπαγωγή στην εναλλακτική φορολόγηση ισχύει για 15 έτη (με πρώτο το έτος υποβολής της αίτησης), ενώ δε δύναται να δοθεί σχετική παράταση, οπότε και με την πάροδο του δέκατου πέμπτου έτους η υπαγωγή λύνεται αυτοδικαίως.

Πρακτικά, η κατ' αποκοπή καταβολή του φόρου ύψους 100.000 ευρώ σημαίνει την απαλλαγή του προσώπου από κάθε άλλη φορολογική υποχρέωση για το εισόδημά του που προκύπτει στην αλλοδαπή. Παράλληλα, ο φορολογούμενος απαλλάσσεται από φόρους κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας στην αλλοδαπή. Ένα ακόμα πλεονέκτημα που φέρουν οι υπαχθέντες στο άρ. 5Α ΚΦΕ φορολογούμενοι είναι η απαλλαγή από την υποχρέωση δικαιολόγησης του συναλλάγματος από την αλλοδαπή, όπως ρητά ορίζεται στο άρ. 34 παρ. 2 περ. δδ' του ΚΦΕ.

Ο κατ' αποκοπή φόρος καταβάλλεται κάθε έτος εφάπαξ το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουλίου. Δεν μπορεί να συμψηφιστεί με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή πιστωτικά υπόλοιπα. Μάλιστα, παρόλο που το άρ. 9 του ΚΦΕ σχετικά με την πίστωση φόρου αλλοδαπής προβλέπει ότι ο φόρος που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το κτηθέν εκεί εισόδημα μειώνει τον οφειλόμενο στην ημεδαπή φόρο, η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση της εναλλακτικής φορολόγησης κατ' άρ. 5Α του ΚΦΕ.

Πάντως, όταν η φορολογική διοίκηση εγκρίνει την υπό εξέταση υποβληθείσα αίτηση, είναι υποχρεωμένη να ενημερώσει τις φορολογικές αρχές του κράτους της τελευταίας φορολογικής κατοικίας του πλέον φορολογικού κατοίκου ημεδαπής.

Αν ο φορολογούμενος αμελήσει να καταβάλλει ολόκληρο το φόρο ή τον καταβάλλει εκπρόθεσμα σε κάποιο φορολογικό έτος κατά τη δεκαπενταετή διάρκεια

της υπαγωγής, τότε θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ περί φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος. Φυσικά, μπορεί ανά πάσα στιγμή ο ίδιος ο φορολογούμενος να ανακαλέσει την υπαγωγή του στις διατάξεις της εναλλακτικής φορολόγησης. Δεν υφίσταται, δηλαδή, υποχρέωσή του καταβολή του κατ' αποκοπή φόρου για όλο το διάστημα των 15 ετών που καλύπτει η απόφαση της Δ.Ο.Υ., υπό την έννοια ότι δεν επέρχεται κάποια άλλη συνέπεια ή κύρωση εις βάρος του σε περίπτωση μη καταβολής. Μόνη συνέπεια είναι η αυτοδίκαιη έξοδός του από την υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Άρση της υπαγωγής επέρχεται και όταν η επένδυση των 500.000 ευρώ δεν έχει ολοκληρωθεί εντός της προβλεπόμενης τριετίας.

Προς διαλεύκανση της διαδικασίας που ακολουθείται για την εφαρμογή του άρ. 5Α ΚΦΕ εκδόθηκε η υπ' αρ. 468/2023 Υπουργική Απόφαση «Κατηγορίες επενδύσεων, διαδικασία και δικαιολογητικά αιτήματος διαπίστωσης ολοκλήρωσης της επένδυσης, χρόνος διακράτησης της επένδυσης και παρακολούθηση αυτής, διακοπή ή μεταβολή στην επένδυση μετά τη διαπίστωση ολοκλήρωσης αυτής, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα».

Αξίζει να αναφερθεί ότι οι προβλεπόμενες επενδύσεις πρέπει να αφορούν, σύμφωνα με την παρ. 2 της ως άνω Υπουργικής Απόφασης, μία από τις κατωτέρω κατηγορίες:

«α. <u>Επένδυση σε ακίνητη περιουσία.</u>

Επιλέξιμη επένδυση για τους σκοπούς υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η αγορά ακινήτου στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της παρ. 2 ή/και η ανέγερση ακινήτου στην Ελλάδα.

α.1 Αγορά ακινήτου στην Ελλάδα.

Επιλέξιμη επένδυση είναι η αγορά ακινήτου (κτίσμα, οικόπεδο, γήπεδο) εξ` ολοκλήρου ή ποσοστού ιδιοκτησίας ακινήτου ή τμήματος ακινήτου στην Ελλάδα. Ως ποσό της επένδυσης, για τους σκοπούς του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, καθορίζεται το τίμημα, όπως αυτό αναφέρεται στο οικείο συμβόλαιο αγοραπωλησίας.

α.2 Ανέγερση ακινήτου στην Ελλάδα.

Στην επένδυση ανέγερσης ακινήτου, ποσό της επένδυσης είναι το κόστος της ανέγερσης το οποίο βεβαιώνεται, με αναλυτική αναφορά στα παραστατικά δαπανών, στην έκθεση ορκωτού ελεγκτή- λογιστή, που συνοδεύει το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της επένδυσης. Το ποσό επένδυσης που αναλογεί στον φορολογούμενο κατ` αναλογία

του ποσοστού ιδιοκτησίας του επί του ανεγειρόμενου ακινήτου δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ.

β. Επένδυση μέσω συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο, με τίτλους μη εισηγμένους σε ρυθμιζόμενη αγορά.

Επιλέξιμη επένδυση είναι η απόκτηση τίτλων συμμετοχής, σε νομικό πρόσωπο με έδρα στην Ελλάδα και ειδικότερα i. η συμμετοχή σε σύσταση Ανώνυμης ή Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης Εταιρείας ή Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης ή Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας, ii. η αγορά μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας, μη εισηγμένης σε ρυθμιζόμενη αγορά ή iii. η αγορά μεριδίων σε Ομόρρυθμη Εταιρεία ή Ετερόρρυθμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης ή Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία. Η εταιρεία η οποία συστήνεται ή στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι πρέπει να απασχολεί τουλάχιστον τέσσερα (4) άτομα, ένα έτος μετά τη διαπίστωση ολοκλήρωσης της επένδυσης και για όλη την περίοδο υπαγωγής του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013. Η επένδυση δύναται να αφορά εισφορά κεφαλαίου σε σύσταση εταιρείας ή απόκτηση νέων τίτλων με συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου (αύξηση μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου) ή αγορά υφιστάμενων τίτλων (μετοχών ή μεριδίων) από μετόχους ή εταίρους.

β.1 Στην επένδυση εισφοράς κεφαλαίου σε σύσταση εταιρείας το ποσό της επένδυσης ισούται με το συνολικό εισφερόμενο ποσό για τη συμμετοχή στη σύσταση της εταιρείας.

β.2 Στην επένδυση απόκτησης νέων τίτλων, το ποσό της επένδυσης ισούται με το συνολικό εισφερόμενο ποσό για τη συμμετοχή στην αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας.

β.3 Στην επένδυση αγοράς υφιστάμενων τίτλων, το ποσό της επένδυσης ισούται με το ποσό του τιμήματος που αναγράφεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας ή στη συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης.

γ. Αγορά Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου.

Επιλέξιμη επένδυση είναι η αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου με υπολειπόμενη διάρκεια κατά τον χρόνο αγοράς τουλάχιστον τρία (3) έτη, μέσω πιστωτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στην Ελλάδα το οποίο αποτελεί και τον θεματοφύλακα αυτών. Το ποσό της επένδυσης, ισούται με το καταβληθέν για την αγορά των ομολόγων τίμημα, όπως προκύπτει από το πιστοποιητικό του πιστωτικού ιδρύματος. Ο φορολογούμενος θα πρέπει να διακρατεί αντίστοιχη επένδυση καθ` όλη τη χρονική περίοδο υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

δ. Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων.

Επιλέξιμη επένδυση είναι η εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και εποπτεύεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (ΑΕΕΑΠ, ΑΚΕΣ, ΕΚΕΣ) ή του οποίου ο Διαχειριστής είναι εγγεγραμμένος στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Εάν ο Οργανισμός Εναλλακτικών Επενδύσεων έχει εισαχθεί σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία σε ρυθμιζόμενη αγορά, που λειτουργεί στην Ελλάδα, η επένδυση πρέπει να πραγματοποιηθεί με διαμεσολαβητή επιχείρηση επενδύσεων του άρθρου 4 του ν. 4514/2018 (Α` 14), η οποία παρέχει την επενδυτική υπηρεσία της περ. 4 (διαχείριση χαρτοφυλακίου) του Τμήματος Α του Παραρτήματος του ιδίου νόμου, ή πιστωτικό ίδρυμα, με έδρα ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, με τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΧΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.». Το ποσό της επένδυσης, ισούται με το ποσό που εισφέρει ο φορολογούμενος για την απόκτηση μετοχών ή μεριδίων στον Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων, όπως πιστοποιείται κατά περίπτωση από τις βεβαιώσεις του Διαχειριστή του Οργανισμού ή του διαμεσολαβητή για την αγορά των τίτλων σε ρυθμιζόμενη αγορά.

Το ποσό της επένδυσης οφείλει να μην είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ καθ` όλη τη διάρκεια διακράτησης της επένδυσης.

ε. Αγορά τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές.

Επιλέξιμη επένδυση είναι η αγορά μετοχών ή και ομολόγων εταιρειών με έδρα στην Ελλάδα, μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων (ETFS) ή/και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, τα οποία εισάγονται για διαπραγμάτευση ή αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές ή πολυμερείς μηχανισμούς διαπραγμάτευσης, που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Η επένδυση πρέπει να πραγματοποιηθεί με διαμεσολαβητή επιχείρηση επενδύσεων του άρθρου 4 του ν. 4514/2018, η οποία παρέχει την επενδυτική υπηρεσία της περ. 4 (διαχείριση χαρτοφυλακίου) του Τμήματος Α του Παραρτήματος Ι του ιδίου νόμου, ή πιστωτικό ίδρυμα, με έδρα ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, με τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» και κωδικού πελάτη. Το ποσό της επένδυσης ισούται με το καταβληθέν ποσό για την αγορά των τίτλων, όπως προκύπτει από

βεβαίωση του διαμεσολαβητή του προηγούμενου εδαφίου. Το ποσό της επένδυσης, οφείλει να μην είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ καθ` όλη τη διάρκεια διακράτησης της επένδυσης».

9Β. Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή και μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (άρθρ. 5Β ΚΦΕ)

Το άρθρο 5Β του ΚΦΕ περιλαμβάνει ρυθμίσεις για φυσικά πρόσωπα δικαιούχους σύνταξης από την αλλοδαπή. Συγκεκριμένα, στο άρθρο αυτό ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 5Α, φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη, σύμφωνα με το άρθρο 12, που προκύπτει στην αλλοδαπή, το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.

2. α) Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος αυτοτελώς φόρο με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή.

β) Ο φόρος καταβάλλεται για κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το εισόδημα αυτό.

3. α) Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο

συνταξιούχο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

γ) Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας.

4. Η εφαρμογή του παρόντος αρχίζει από το επόμενο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος είναι δυνατή για τα προσεχή δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το ποσό του οριζόμενου στην παρ. 2 φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα.

6. Το φυσικό πρόσωπο μπορεί σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου ποσού φόρου για το έτος αυτό σύμφωνα με την παρ. 2.

7. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67.

8. Οι παρ. 1 έως 7 του παρόντος δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου.

9. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος».

Σύμφωνα, λοιπόν, με τις ανωτέρω διατάξεις, τα φυσικά πρόσωπα που δικαιούνται σύνταξης στην αλλοδαπή μπορούν να υπαχθούν σε εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματος της αλλοδαπής, εφόσον μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικίας και υποβάλλουν σχετική αίτηση. Τα πρόσωπα αυτά ανήκουν στην διεθνώς ονομαζόμενη «silver economy», δηλαδή στις οικονομικές ευκαιρίες που προκύπτουν από τις δημόσιες και καταναλωτικές δαπάνες που σχετίζονται με τη γήρανση του πληθυσμού και τις ανάγκες του πληθυσμού ηλικίας από 50 ετών ως και μετά τα 80 έτη. Σύμφωνα με έρευνες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ο πληθυσμός αυτός παρουσιάζει συνεχώς αυξανόμενη αγοραστική δύναμη, εξ ου και η ανάγκη αξιοποίησης της γήρανσης και των ευκαιριών που αυτή προσφέρει, οι οποίες δημιουργούν νέες πολιτικές (όπως είναι η δημιουργία κατοικιών με διευκολύνσεις για ηλικιωμένους, η απασχόληση τους, η δια βίου μάθηση, ιατρική φροντίδα και η πρόληψη ασθενειών).

Όπως και με την περίπτωση του άρ. 5Α του ΚΦΕ, ανάλογες διατάξεις έχουν θεσπιστεί και σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρωτίστως τα οικονομικά ασθενέστερα (Ιταλία, Πορτογαλία, Κύπρος, Μάλτα).

Τις διατάξεις του άρ. 5Β του ΚΦΕ εξειδικεύει έτι περαιτέρω η υπ' Α. 1217/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με τίτλο «Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Β του ν.4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα».

Σύμφωνα, λοιπόν, με την παρ. 1 του άρ. 5Β, δικαιούχος της εναλλακτικής φορολόγησης της διάταξης αυτής είναι όποιος α. έχει εισόδημα από συντάξεις στην αλλοδαπή, β. δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για τα προηγούμενα πέντε από

τα έξη έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, και γ. μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει εν ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας. Οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά.

Η ιδιότητα του δικαιούχου εισοδήματος από συντάξεις στην αλλοδαπή προκύπτει από την προσκόμιση οποιουδήποτε πρόσφορου εγγράφου από τον ασφαλιστικό φορέα ή δημόσια αρχή ή επαγγελματικό ταμείο ή ασφαλιστική εταιρία, από το οποίο προκύπτει η καταβολή σύνταξης στην αλλοδαπή από κύριο και επικουρικό φορέα ασφάλισης, επαγγελματικά ταμεία συσταθέντα με νόμο ή, τέλος, η καταβολή ασφαλίσματος-εφάπαξ ή περιοδικά- στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

Βεβαίως για να εγκριθεί η υπό κρίση εναλλακτική φορολόγηση πρέπει να έχει προηγηθεί μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και συγκεκριμένα να πληρούνται οι όροι του άρ. 4 ΚΦΕ περί ύπαρξης στην ημεδαπή του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων. Για τη διαπίστωση της φορολογικής κατοικίας κρίσιμη είναι η σχετική έννοια των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Και στην περίπτωση του άρ. 5Β προβλέπεται ειδικός τρόπος καταβολής του φόρου για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, αν εγκριθεί η υποβληθείσα αίτηση, ο φορολογούμενος καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος αυτοτελώς φόρο με συντελεστή 7% για το σύνολο του κτηθέντος στην αλλοδαπή εισοδήματος, εκτός αν απαλλάσσεται του φόρου στο κράτος κατοικίας βάσει των υφιστάμενων ΣΑΔΦ.

Σημειώνεται, όμως, ότι ακόμα και αν το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται του φόρου ή φορολογείται με χαμηλότερο του 7% συντελεστή, υπάρχει υποχρέωση δήλωσης στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να ισχύσει η ειδική φορολόγηση του άρ. 5Β. Σε διαφορετικό κωδικό θα δηλώσει τα εισοδήματα που φορολογούνται με χαμηλότερο συντελεστή δυνάμει ισχύουσας ΣΑΔΦ.

Βασική διαφορά από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του άρ. 5Α είναι ότι εδώ ο φόρος που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για τα επίμαχα εισοδήματα, εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρ. 9 του ΚΦΕ. Βεβαίως ούτε και στην περίπτωση αυτή επιστρέφεται τυχόν μεγαλύτερο ποσό φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Ομοίως με την προηγούμενη περίπτωση φορολόγησης, ο φόρος του άρ. 5Β καταβάλλεται κάθε χρόνο εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουλίου και δεν μπορεί να συμψηφιστεί με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή πιστωτικά υπόλοιπα του φορολογούμενου. Το εισόδημα αυτό απαλλάσσεται από την καταβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, αλλά όχι από το φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας.

Επίσης σε αντιστοίχιση με το άρ. 5Α, η αίτηση για μεταφορά φορολογικής κατοικίας και υπαγωγής στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρ. 5Β, υποβάλλεται μέχρι τις 31 Μαρτίου εκάστου φορολογικού έτους. Η αίτηση υπαγωγής στη φορολόγηση του άρ. 5Β μπορεί να γίνει και από φυσικά πρόσωπα που έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Οι φορολογικές αρχές εξετάζουν την αίτηση και εκδίδουν απόφαση επ' αυτής εντός 60 ημερών από την υποβολή της. Στην αίτηση υποχρεωτικά αναγράφεται το κράτος της τελευταίας φορολογικής κατοικίας, το οποίο είναι υποχρεωμένο να ενημερώσει η ελληνική φορολογική διοίκηση σε περίπτωση αποδοχής του αιτήματος.

Η μέγιστη δυνατή διάρκεια υπαγωγής στην εναλλακτική φορολόγηση του άρ. 5Β ορίζεται σε δεκαπέντε έτη, τα οποία εκκινούν από το επόμενο φορολογικό έτος μετά την υποβολή της αίτησης. Με την πάροδο των δεκαπέντε ετών η υπαγωγή στις διατάξεις αυτές λύεται αυτοδικαίως. Η διάρκεια της υπαγωγής δεν μπορεί να παραταθεί, συντμηθεί ή καταργηθεί.

Ωστόσο, και εδώ παρατηρούμε ότι η μη καταβολή ολόκληρου του ποσού του φόρου κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρ. 5Β ΚΦΕ επιφέρει την παύση της υπαγωγής στην εναλλακτική φορολόγηση και τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος με βάση πλέον τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ. Φυσικά, δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υπαχθεί στις γενικές διατάξεις ανά πάσα στιγμή κατά τη διάρκεια της δεκαπενταετίας, αν ανακαλέσει ρητά την υπαγωγή του στην ειδική διάταξη του 5Β. Η αίτηση για ανάκληση υποβάλλεται, επίσης, έως τις 31 Μαρτίου του έτους που ο φορολογούμενος επιθυμεί να ανακληθεί η υπαγωγή του.

Από τη διατύπωση του άρ. 5Β του ΚΦΕ και λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτή δεν μπορεί να επηρεάσει τις διεθνείς κυρωμένες από την Ελλάδα συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, προκύπτει ότι οι διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε συντάξεις προερχόμενες από αλλοδαπό δημόσιο φορέα. Οι συντάξεις αυτές, σύμφωνα με την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και συνεπώς τις περισσότερες ΣΑΔΦ, φορολογούνται στο κράτος πηγής. Ως εκ τούτου και λόγω εφαρμογής των ΣΑΔΦ, το

κράτος πηγής λογικά εξακολουθεί να παρακρατεί φόρο για συντάξεις του δημοσίου τομέα, ακόμα και αν ο φορολογούμενος έχει μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εξεταζόμενου άρθρου.

Περαιτέρω, στην ανωτέρω υπ' αρ. Α 1217/2020 Απόφαση τονίζεται ότι η υπαγωγή ενός φυσικού προσώπου στο άρ. 5Α του ΚΦΕ αποκλείει την ταυτόχρονη υπαγωγή στο άρ. 5Β και αντίστροφα.

Πάντως, ο εναλλακτικός αυτός τρόπος φορολόγησης, ο οποίος αδιαμφισβήτητα ενισχύει τα οικονομικά ασθενέστερα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχει προκαλέσει και προβλήματα στις διμερείς σχέσεις κρατών-μελών. Ειδικά στην περίπτωση της Ελλάδας, το 2021 η Σουηδία προχώρησε σε μονομερή ανάκληση της υφιστάμενης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με την Ελλάδα λόγω της θέσπισης των ευνοϊκών αυτών διατάξεων. Έτσι, η ΣΑΔΦΕ με το Βασίλειο της Σουηδίας (ν.4300/1963 Α' 73/1963) έχει παύσει να ισχύει από 01/01/2022, μετά από μονομερή καταγγελία της από τις φορολογικές αρχές της Σουηδίας (Ρηματική Διακοίνωση του Υπουργείου Εξωτερικών της Σουηδίας της 16ης Ιουνίου 2021). Ως εκ τούτου, δεν ισχύει για εισοδήματα που προκύπτουν από 01/01/2022 και για φόρους κεφαλαίου από 01/01/2023. Από την ημερομηνία αυτή και εντεύθεν για εισόδημα πηγής Σουηδίας, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις εσωτερικής νομοθεσίας της Ελλάδος[96].

Αντίστοιχο παράδειγμα αποτελεί και η τερματισθείσα ΣΑΔΦ μεταξύ Φινλανδίας και Πορτογαλίας[97]. Εν προκειμένω, η Φινλανδία κατήγγειλε τη ΣΑΔΦ με την Πορτογαλία που είχε υπογραφεί το 1970, καθώς η ΣΑΔΦ σε συνδυασμό με το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς για «Non-Habitual Residents» στην Πορτογαλία επέτρεπε σε πολλούς φορολογούμενους, ειδικά συνταξιούχους από τη Φινλανδία που μετακόμιζαν στην Πορτογαλία, να φορολογούνται πολύ ευνοϊκά ή ακόμα και να μην φορολογούνται καθόλου στις συντάξεις τους.

---

[96] https://www.aade.gr/diethni-themata/themata-diethnoys-forologikoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis-elladas, τελευταία προσπέλαση στις 20/01/2026

[97] https://www.pwc.pt/en/pwcinforfisco/tax-guide/2025/conventions-for-elimination-of-double-taxation.html?utm_source=chatgpt.com , τελευταία προσπέλαση στις 20/01/2026

9Γ. Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα- άρθρο 5Γ του ΚΦΕ

Ο τελευταίος τρόπος εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος είναι αυτός που προβλέπεται στο άρ. 5Γ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και αφορά το εισόδημα από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή των φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα:

«1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,

γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και

δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

2. Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67.

3. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μέχρι και τη 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το έτος ανάληψης υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Η αίτηση δύναται να υποβάλλεται και εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας έτους και κρίνεται για υπαγωγή στο έτος αυτό. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει

χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το επόμενο έτος από την ανάληψη υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

Εάν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά προσκομισθούν μέχρι την 31η Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους, η απόφαση απόρριψης της αίτησης λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών ανακαλείται, η αίτηση επανεξετάζεται και εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των δικαιολογητικών. Ειδικά για το έτος 2022 τα δικαιολογητικά του προηγούμενου εδαφίου επιτρέπεται να προσκομισθούν μέχρι και την 29η Απριλίου 2022. Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας.

4. Οι διατάξεις του παρόντος έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου σύμφωνα με την παρ. 3 και λήγει μετά το πέρας επτά (7) συνολικά φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος δεν δύναται να παραταθεί πέραν των επτά (7) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ΄ και δ΄ της παρ. 1, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα.

6. Καταργείται.

7. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την

ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη. Η αίτηση για την υπαγωγή στις διατάξεις της παρούσας παραγράφου υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 και ως ανάληψη υπηρεσίας νοείται η έναρξη εργασιών.

8. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να παρατείνονται οι προθεσμίες υποβολής των αιτήσεων των παρ. 3 και 7, να καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, τα δικαιολογητικά για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. Με όμοια απόφαση δύναται να προβλέπεται διαδικασία βάσει της οποίας η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει προκαταρκτικά τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 1 και προβαίνει σε προέγκριση της αίτησης».

Η διάταξη αυτή τέθηκε το 2020 κυρίως για να προσελκύσει Έλληνες που εγκατέλειψαν τη χώρα κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, ενόψει μάλιστα και της ολοκλήρωσης της εξόδου του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η/1/2021 (Brexit). Η διάταξη, λοιπόν, δίνει έντονο κίνητρο τόσο σε Έλληνες του εξωτερικού, όσο και αλλοδαπούς, να επιστρέψουν (ή να έρθουν) στην Ελλάδα και να φορολογούνται για τα κτηθέντα στην ημεδαπή εισοδήματά τους με ιδιαίτερο χαμηλό φορολογικό συντελεστή.

Μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν. 5222/2025 έπρεπε τα πρόσωπα αυτά να αναλάβουν στην ημεδαπή νέα θέση εργασίας (προϋπόθεση που πλέον έχει καταργηθεί, όπως θα αναλυθεί παρακάτω) ή να κάνουν έναρξη επαγγελματικής δραστηριότητας ως αυτοαπασχολούμενοι. Εάν ανήκουν σε μία εκ των δύο αυτών κατηγοριών, δικαιούνται για επτά έτη απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του 50% του εισοδήματος, καθώς και από τεκμήριο κατοχής και χρήσης Ι.Χ.

Συνεπώς, προκειμένου να μπορέσει ένα φυσικό πρόσωπο να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρ. 5Γ του ΚΦΕ πρέπει να συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις σωρευτικά: α. δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για τα προηγούμενα πέντε από τα έξι φορολογικά έτη πριν τη μεταφορά της κατοικίας του, β. η μεταφορά της κατοικίας του στην Ελλάδα γίνεται από κράτος-μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος που διατηρεί εν ισχύ συμφωνία με την Ελλάδα διοικητικής

συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας, γ. παρέχει υπηρεσίες στην ημεδαπή στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και δ. έχει δηλώσει ότι θα παραμείνει στη χώρα για τουλάχιστον δύο έτη.

Όπως και οι προηγούμενοι δύο τρόποι εναλλακτικής φορολόγησης, και για το άρ. 5Γ έχουν εκδοθεί διευκρινιστικές Εγκύκλιοι της ΑΑΔΕ προς εφαρμογή των σχετικών διατάξεων. Ειδικότερα, εκδόθηκε αρχικά η υπ' αρ. Ε. 2224/2021 Εγκύκλιος που αφορά «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, όπως η έννοια της νέας θέσης εργασίας και ο τρόπος που διενεργείται η παρακράτηση φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης στο εισόδημα που εμπίπτει στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου αυτού», ενώ εν συνεχεία ακολούθησε η Ε. 2029/2022 προς παροχή συμπληρωματικών διευκρινίσεων που αφορά «Ειδικότερα θέματα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, όπως ο τρόπος προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματος με βάση το άρθρο 31 του ΚΦΕ των υπαχθέντων στις εν λόγω διατάξεις φυσικών προσώπων, η έννοια της νέας θέσης εργασίας και λοιπά θέματα».

Με τις διευκρινιστικές αυτές Εγκύκλιους αρχικά διευκρινίσθηκε το ζήτημα της μείωσης των θέσεων εργασίας: «Δεν θεωρείται ότι επέρχεται μείωση των θέσεων εργασίας σε περιπτώσεις που η μείωση του αριθμού των εργαζομένων εντός του πιο πάνω διαστήματος, οφείλεται σε οικειοθελή αποχώρηση, εργαζόμενου, λήξη σύμβασης ορισμένου χρόνου, συνταξιοδότηση σε καταγγελία σύμβασης εργασίας πριν τη λήξη της για σπουδαίο λόγο που αφορά τον εργαζόμενο».

Ακολούθως, με την Ε. 2029/2022 δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με την έννοια της «νέας» θέσης εργασίας: «Β. Αναφορικά με την έννοια της νέας θέσης εργασίας

4. Για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, διευκρινίζεται ότι νέα θέση εργασίας υφίσταται τόσο σε περίπτωση αύξησης (σε απόλυτους αριθμούς) του αριθμού των απασχολουμένων, κατά την ημέρα ανάληψης υπηρεσίας από το φυσικό πρόσωπο που αιτείται την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, όσο και στην περίπτωση που ο αιτών προσλαμβάνεται για να καλύψει νέα θέση σε υφιστάμενο τμήμα ή σε υφιστάμενη ειδικότητα ή για να καλύψει νέα ειδικότητα ή θέση σε νέο τμήμα στο οργανόγραμμα του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, ακόμα και αν ο αριθμός των απασχολουμένων συνολικά δεν αυξάνεται. Σε κάθε περίπτωση προϋπόθεση για να πληρούται ο σκοπός της διάταξης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τη

δημιουργία της νέας θέσης εργασίας είναι να μην προκύψει ακολούθως μείωση των θέσεων εργασίας της ίδιας ειδικότητας ή των ίδιων καθηκόντων με αυτή που καταλαμβάνει ο υπαχθείς στις διατάξεις, για εύλογο χρονικό διάστημα, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των έξι μηνών.
5. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση διαδοχικών συμβάσεων ορισμένου χρόνου στον ίδιο εργοδότη, δεν θεωρείται ότι μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ φυσικού προσώπου, το οποίο συνεχίζει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου αυτού. Από την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη εγκύκλιος με αντίθετο περιεχόμενο ως προς την ερμηνεία της έννοιας της νέας θέσης εργασίας, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, παύει να ισχύει. Τα οριζόμενα στην παρούσα για την έννοια της νέας θέσης εργασίας εφαρμόζονται και για τις περιπτώσεις εργαζομένων που έχουν ήδη υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ».

Μάλιστα, στην Ε. 2224/2021 Εγκύκλιο γίνεται ειδική μνεία στην περίπτωση που ο εργαζόμενος αλλάξει θέση εργασίας, δηλαδή εργοδότη (πάντα εντός της ελληνικής επικράτειας): «14. Σε κάθε περίπτωση που μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος φυσικού προσώπου στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής την αλλαγή εργοδότη και υποβάλλει την υπεύθυνη δήλωση εκ μέρους του νέου εργοδότη περί πλήρωσης νέας θέσης εργασίας, προκειμένου ο φορολογούμενος να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση των επτά (7) ετών. Αντίγραφο της εν λόγω γνωστοποίησης, κατόπιν αποδοχής της από την ως άνω Δ.Ο.Υ., προσκομίζεται στον νέο εκκαθαριστή μισθοδοσίας προκειμένου να διενεργείται η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 11 της παρούσας».

Ωστόσο, όπως ήδη αναφέρθηκε, ο όρος «νέα θέση εργασίας» καταργήθηκε με το ν. 5222/2025, σε μια προσπάθεια προσέλκυσης περισσότερων προσώπων προς μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας. Εκδόθηκε, έτσι, η Τροποποιητική Εγκύκλιος Α. 1138/2025 «Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1087/15-4-2021 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή,

φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα» (Β' 1691)». Στην Εγκύκλιο αυτή καθορίστηκαν εκ νέου κυρίως διαδικαστικά θέματα υποβολής της δήλωσης υπαγωγής στο άρ. 5Γ του Κ.Φ.Ε. προς εναρμόνιση με τις νέες ψηφιακές δυνατότητες και λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης.

Δ. Κίνητρα για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας- άρθρο 71Η του Κ.Φ.Ε.

Η τελευταία διάταξη που τέθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στο πλαίσιο της προσέλκυσης στην Ελλάδα φορολογικών κατοίκων εξωτερικού είναι αυτή του άρθρου 71Η, η οποία θεσπίσθηκε με το νόμο 4778/2021 και αφορά τις εταιρίες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας: « 1. Η διαχείριση των χρηματικών ροών και της οικογενειακής περιουσίας φυσικών προσώπων με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον παρόντα, δύναται να πραγματοποιείται από εταιρείες ειδικού σκοπού οι οποίες λειτουργούν με οποιαδήποτε από τις νομικές μορφές του άρθρου 45, πλην αυτής των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ` του άρθρου 45.

2. Αποκλειστικός σκοπός των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας είναι η διοίκηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και επενδύσεων, που κατέχουν είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 και τα μέλη των οικογενειών τους, καθώς και η διαχείριση των δαπανών, που πραγματοποιούνται από τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 και τα μέλη των οικογενειών τους για την κάλυψη των αναγκών τους και του κόστους της εν γένει διαβίωσής τους και των φιλανθρωπικών και πολιτιστικών δράσεών τους. Οι εταιρείες ειδικού σκοπού δύνανται επίσης να παρέχουν και υπηρεσίες συμβούλου προς εμπιστευματοδόχους (Trustees), αναφορικά με εμπιστεύματα (Trust) που έχουν ιδρύσει (Settlor), ή στα οποία είναι δικαιούχοι (Beneficiaries) φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 και τα μέλη της οικογένειάς τους.

Στις εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας μπορούν να συμμετέχουν μέλη της οικογένειας, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχουν κατά πλειοψηφία τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 ή/και μέλη της οικογένειας αυτών.

Για την παροχή των υπηρεσιών των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας απασχολούνται εργαζόμενοι διαφόρων ειδικοτήτων ή αυτές δύναται να ανατίθενται σε τρίτα πρόσωπα, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένα, υπό την επιφύλαξη της περ. ιγ) του άρθρου 23. Φυσικά πρόσωπα μέλη της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας δεν μπορεί να είναι και εργαζόμενοι σε αυτή.

3. Για την εφαρμογή του παρόντος, η εταιρεία ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) απασχολεί στην Ελλάδα προσωπικό τουλάχιστον πέντε (5) ατόμων εντός δώδεκα (12) μηνών από την ίδρυσή της και εφεξής και

β) πραγματοποιεί στην Ελλάδα δαπάνες λειτουργίας τουλάχιστον πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ ετησίως.

4. Για την εφαρμογή του παρόντος, ως μέλη της οικογενείας νοούνται:

α) ο έτερος των συζύγων/μέρος συμφώνου συμβίωσης (Μ.Σ.Σ.),

β) τα άγαμα τέκνα των συζύγων/Μ.Σ.Σ.,

γ) τα άγαμα τέκνα του συντηρούντος ή του ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ., εφόσον η επιμέλεια έχει νομίμως ανατεθεί για μεν τα τέκνα του/της συντηρούντος σε αυτόν/αυτήν, για δε τα τέκνα του/της ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ. σε αυτόν/αυτήν,

δ) οι απευθείας ανιόντες των συζύγων/Μ.Σ.Σ..

5. Τα ακαθάριστα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας, τα οποία εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους στο σύνολο των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεών τους, πλην του φόρου εισοδήματος (μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους). Το ποσοστό κέρδους ορίζεται σε επτά τοις εκατό (7%).

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας, τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν. **4308/2014** (**Α` 251**).

Αν για οποιονδήποτε λόγο τα έσοδα της εταιρείας, όπως προκύπτουν από τα βιβλία που τηρεί, είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα, όπως προσδιορίζονται με τη μέθοδο της παρούσας, λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με τον συντελεστή της παρ. 1 του άρθρου 58. Για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την καταβολή του

φόρου των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας εφαρμόζονται τα άρθρα 68 και 71. Οι διατάξεις του Μέρους Τέταρτου «Παρακράτηση Φόρου» έχουν εφαρμογή και για τις πληρωμές που πραγματοποιούν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας.

6. Η παροχή των υπηρεσιών του παρόντος άρθρου από εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας προς αλλοδαπές εταιρείες που ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα, σε φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 ή σε μέλη των οικογενειών τους δεν συνιστά άσκηση πραγματικής διοίκησής τους στην Ελλάδα κατά την παρ. 4 του άρθρου 4, περί φορολογικής κατοικίας, και οι παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 δεν εφαρμόζονται».

Οι ρυθμίσεις αυτές αφορούν βασικά τη διαχείριση περιουσίας φυσικών προσώπων που διατηρούν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και έχουν μεγάλη οικονομική επιφάνεια. Έτσι, σύμφωνα με τη θεσπισθείσα διάταξη προβλέπεται πλέον η σύσταση και λειτουργία εταιριών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας παρέχοντας ταυτόχρονα κίνητρα σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσώπων αυτών (και των οικογενειών τους) με βάση τις δαπάνες που πραγματοποιούν. Οι εταιρίες αυτές μπορούν έτσι να διαχειρίζονται τις χρηματικές ροές των προσώπων αυτών. Στην αρχική μορφή του άρθρου απαραίτητες προϋποθέσεις ήταν η απασχόληση στην Ελλάδα προσωπικού τουλάχιστον 5 ατόμων σε διάστημα 12 μηνών από την ίδρυσή τους και παράλληλα η πραγματοποίηση δαπανών λειτουργίας ύψους τουλάχιστον 1.000.000 ευρώ ετησίως (πάντα εντός της χώρας).

Ωστόσο, με το ν. 5222/2025 εισήχθησαν σημαντικές αλλαγές στο καθεστώς λειτουργίας των εταιριών αυτών[98]. Το απαιτούμενο ύψος των ετήσιων λειτουργικών δαπανών μειώθηκε από 1.000.000 ευρώ σε 500.000 ευρώ, ενώ διευρύνθηκε και το πλαίσιο των επιτρεπόμενων δραστηριοτήτων.

Η διαφορά των εταιριών αυτών (γνωστά και ως family offices) από άλλα γραφεία διαχείρισης περιουσίας έγκειται στην πιο ολοκληρωμένη διαχείριση που προσφέρουν. Εκτός από οικονομικό και επενδυτικό προγραμματισμό, μπορούν να συντάξουν προϋπολογισμό, ασφάλιση, φιλανθρωπικές προσφορές, μεταφορά περιουσίας και να προσφέρουν εν γένει φορολογικές υπηρεσίες. Με την τροποποίηση του άρ. 71Η με το ν. 5222/2025 επεκτάθηκε το επιτρεπόμενο φάσμα των

[98] https://www.forin.gr/articles/article/86509/grant-thornton-forodoksies-10082025 , τελευταία προσπέλαση στις 22/01/2026

δραστηριοτήτων των εν λόγω εταιριών, το οποίο πλέον περιλαμβάνει την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε εμπιστευματοδόχους (trustees) εμπιστευμάτων (trusts), όπου όπου συμμετέχουν ιδιώτες ή μέλη των οικογενειών τους ως ιδρυτές (settlors) ή δικαιούχοι (beneficiaries).

Τα σχετικά με τη λειτουργία των εταιριών διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας ρυθμίζονται από την υπ' αρ. Α. 1043/2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, «Καθορισμός των υπηρεσιών που δύνανται να παρέχουν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και λοιπά ζητήματα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί κινήτρων για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ)».

Για τις εταιρίες, λοιπόν, αυτές βάσει του άρ. 6 της ανωτέρω Απόφασης το φορολογητέο εισόδημα γίνεται με τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδος: εφαρμόζεται ποσοστό κέρδους 7% στο σύνολο όλων των δαπανών και αποσβέσεων, εκτός του φόρου εισοδήματος: «1. Τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΕΣΔΟΠ προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους επτά τοις εκατό (7%) στο σύνολο των πάσης φύσεων εξόδων, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων, με εξαίρεση τον φόρο εισοδήματος, εκτός αν τα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα που υπολογίζονται κατά τα ανωτέρω, οπότε λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

2. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΕΣΔΟΠ, από τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερα από αυτά που προσδιορίζονται με την προσθήκη του περιθωρίου κέρδους επτά τοις εκατό (7%), εκπίπτουν τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) και η τμηματική ή ολική εξόφληση τους έχει πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας, χωρίς να εξετάζονται οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, με την επιφύλαξη της περ. ιγ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

3. Τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΕΣΔΟΠ, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με την παρ. 1, εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων σε αναγνωρισμένη τράπεζα.

4. Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και την καταβολή του φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 58, 68 και 71 του Κ.Φ.Ε., ενώ για τις πληρωμές που πραγματοποιούν οι

ΕΕΣΔΟΠ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Μέρους Τέταρτου «Παρακράτηση Φόρου» του Κ.Φ.Ε.

5. Αναφορικά με τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000, οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της ΕΕΣΔΟΠ και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή κατά την έννοια των παρ. 1 και 2 του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εντός ενιαίας οντότητας και εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α».

Τέλος, σημειώνεται ότι σημαντική αλλαγή που επέφερε ο ν. 5222/2025 είναι η διευκρίνιση ότι η παροχή υπηρεσιών από ελληνικό family office προς αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που συνδέονται με τα φυσικά πρόσωπα ή τις οικογένειές τους, δε συνιστά άσκηση της πραγματικής διοίκησής τους στην Ελλάδα.

Συμπεραίνεται, λοιπόν, ότι τα ειδικά καθεστώτα εναλλακτικής φορολόγησης συνιστούν εργαλείο φορολογικού ανταγωνισμού, η επιτυχία όμως του οποίου κρίνεται όχι μόνο από την προσέλκυση φορολογικών κατοίκων, αλλά και από τη συμβατότητά του με τις αρχές της φορολογικής ισότητας και της κοινωνικής δικαιοσύνης.

ΙΙΙ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Από την ανάλυση που προηγήθηκε προκύπτει ότι η έννοια της φορολογικής κατοικίας αποτελεί σύνθετο νομικό μόρφωμα, το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί αποκλειστικά βάσει τυπικών κριτηρίων, αλλά απαιτεί συνδυαστική εκτίμηση πραγματικών και νομικών στοιχείων. Η προσέγγιση αυτή επιβεβαιώνεται και στη σύγχρονη

καθίσταται σαφές ότι η φορολογική κατοικία συνιστά θεμελιώδη έννοια του φορολογικού δικαίου, λειτουργώντας ως βασικός συνδετικός κρίκος μεταξύ του φορολογούμενου και της έννομης τάξης που διαθέτει την εξουσία επιβολής φόρου επί του παγκόσμιου εισοδήματός του. Η σημασία της έννοιας αυτής εντείνεται στο πλαίσιο της διεθνούς κινητικότητας φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και της αυξανόμενης πολυπλοκότητας των οικονομικών σχέσεων.

Σε διεθνές επίπεδο, το Πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ και οι διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εισάγουν ένα συνεκτικό σύστημα ιεράρχησης κριτηρίων για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας με σκοπό την αποτροπή της διπλής φορολόγησης και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου. Η προτεραιοποίηση της οικογενειακής εστίας, του κέντρου ζωτικών συμφερόντων, της συνήθους διαμονής και, επικουρικά, της ιθαγένειας για τα φυσικά πρόσωπα, καθώς και η έμφαση στον τόπο πραγματικής διοίκησης για τα νομικά πρόσωπα, αποσκοπούν στην αναζήτηση του κράτους με το στενότερο πραγματικό δεσμό με το φορολογούμενο.

Στην ελληνική έννομη τάξη, η έννοια της φορολογικής κατοικίας απέκτησε σαφέστερο και αυτοτελή προσδιορισμό με την εισαγωγή του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η μετατόπιση από την αστική έννοια της κατοικίας προς ένα σύστημα πολλαπλών κριτηρίων, όπως η κατοικία, η συνήθης διαμονή και το κέντρο ζωτικών συμφερόντων, αντανακλά την ανάγκη προσαρμογής του εθνικού δικαίου στις διεθνείς εξελίξεις και στη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

Ιδιαίτερη πρακτική σημασία παρουσιάζει η διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, η οποία έχει απασχολήσει εκτενώς τη διοίκηση και τη νομολογία τα τελευταία έτη. Η αυστηρή αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών, η κατανομή του βάρους απόδειξης και τα συναφή δικονομικά ζητήματα αναδεικνύουν τη φορολογική κατοικία ως πεδίο έντονης αντιπαράθεσης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης.

Τέλος, τα ειδικά καθεστώτα εναλλακτικής φορολόγησης που θεσπίστηκαν με σκοπό την προσέλκυση φορολογικών κατοίκων και επενδύσεων στην Ελλάδα αποτελούν έκφραση του σύγχρονου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών. Τα καθεστώτα αυτά, αν και ενδέχεται να συμβάλλουν στην ενίσχυση της εθνικής οικονομίας, οφείλουν να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ισότητας, της αναλογικότητας και της συμμόρφωσης προς το διεθνές και ενωσιακό δίκαιο.

Εν κατακλείδι, η φορολογική κατοικία δεν αποτελεί απλώς τυπικό νομικό χαρακτηρισμό, αλλά αποτυπώνει τον ουσιαστικό δεσμό ενός προσώπου με άλλο κράτος. Η ορθή κατανόηση και εφαρμογή της έννοιας αυτής συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για τη δίκαιη κατανομή της φορολογικής εξουσίας, την αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιοτήτων και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου στο σύγχρονο φορολογικό περιβάλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ

- Αθανασάκη Βασιλική, Παρατηρήσεις στην απόφαση ΣτΕ 125/2021 και ΔΕΔ 2737/2021, Το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του φορολογούμενου ως θεμελιωτικός παράγοντας φορολογικής κατοικίας μέσα από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών 1/2022, σελ. 126-136
- Δούβας Ευάγγελος, Διδακτορική Διατριβή, Η Φορολόγηση Εισοδημάτων με στοιχεία αλλοδαπότητας, 2025
- Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων ΟΟΣΑ, Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου, Συντομευμένη Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010
- Θεοχαροπούλου Ελένη, Η επίδραση της πανδημίας στον προσδιορισμό φορολογικής κατοικίας, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, 08-09/2022, σελ. 869-873
- Μάλλιου Ασπασία, Η ρύθμιση για την πιστοποίηση ελληνικής φορολογικής κατοικίας στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος και στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (Μοντέλο ΣΑΔΦ/ ΟΟΣΑ) και η μεταφορά φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, ΔΦΝ 2015, σελ. 580-589
- Μαστοράκη Στεφανία, Διοικητική Συνδρομή στην είσπραξη των φόρων και συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΔΦΝ Τεύχος 1700, σελ. 503-507
- Μελάς Δημήτριος, Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, Η Ελλάδα και οι Συμβαλλόμενες χώρες, Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2014
- Μέντης Γρηγόρης, Παρατηρήσεις σε ΜΔΕφΘες 334/2017, Η (μη) εφαρμογή των διατάξεων περί τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος επί κατοίκων εξωτερικού, Διοικητική Δίκη, 4/2018, σελ. 640-644
- Μπάρμπας Νικόλαος, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Δ' Έκδοση, 2022
- Μποσιώλη Κατερίνα σε Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ερμηνεία κατ' άρθρο Ν 4172/2013 όπως ισχύει, Επιμέλεια Γρηγόρη Μέντη, Τόμος Πρώτος [Άρθρα 1-40], Νομική Βιβλιοθήκη, 2025

- Νοικοκύρη Δάφνη: Νέα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γαλλίας| Ν. 4984/2022, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, 12/2022, σελ. 1631-1632
- Παμπούκης Χρήστος, Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο, ΔΦΝ 2015, Τεύχος 1557, σελ. 323-333
- Παπαδάκης Ιωάννης, Οι πρώτες εφαρμογές των ευνοϊκών καθεστώτων των άρθρων 5α, 5β και 5γ ΚΦΕ, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, 10/2022, σελ. 1058-1065
- Σαββαΐδου Κατερίνα, Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, ΔΦΝ 2013, σελ. 979-1017 και 1139-1163
- Σιδερωμένου Κατερίνα Παρατηρήσεις σε ΔΕφΛαρ 284/2024, Σχέση συνήθους κατοικίας κατά το άρθρο 3 της Δ.247/13/1.3.1988 και φορολογικής κατοικίας υπό τον ΚΦΕ, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, 11/2024, σελ. 1110-1116
- Σωφρονά Λυδία- Ελισάβετ, Παρατηρήσεις σε ΣτΕ 1235/2021, Αμφισβήτηση της φορολογικής κατοικίας από τη Διοίκηση και δικαστικός έλεγχος: Επισκόπηση της πρόσφατης νομολογίας του ΣτΕ με αφορμή τη ΣτΕ 1235/2021, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών 1/2022, σελ. 121-126
- Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος: Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Στ' Έκδοση

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- https://www.aade.gr/diethni-themata/themata-diethnoys-forologikoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis-elladas
- https://www.forin.gr/articles/article/86509/grant-thornton-forodoksies-10082025
- https://www.pwc.pt/en/pwcinforfisco/tax-guide/2025/conventions-for-elimination-of-double-taxation.html?utm_source=chatgpt.com
- www.curia.europa.eu