



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**Εθνικόν και Καποδιστριακόν  
Πανεπιστήμιον Αθηνών**

— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

## **ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ**

Π.Μ.Σ.: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ – ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2019-2020

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**της Βασιλικής Ν. Καραγιάννη**  
**Α.Μ.: 7340011219009**

**Η φορολογική κατοικία**

**Επιβλέπων:**

Επ. Καθηγητής Ανδρέας Τσουρουφλής

Αθήνα, 30 Νοεμβρίου 2020

Copyright © Βασιλική Ν. Καραγιάννη, 2020

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τη συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Θερμές ευχαριστίες στους καθηγητές μου, κατά τη διάρκεια του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών, κ. Ανδρέα Τσουρουφλή και κ. Βασίλειο Κονδύλη για την καθοδήγηση, στους διδάσκοντες κ. Κατερίνα Πέρρου και κ. Πέτρο Πανταζόπουλο για την πολύτιμη παρουσία τους και στους συμφοιτητές μου για την αλληλεγγύη.

Το μεγαλύτερο ευχαριστώ ανήκει στην οικογένειά μου για χιλιάδες λόγους.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας αποτελεί η φορολογική κατοικία φυσικών και νομικών προσώπων, έννοια που συνδέεται με την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Στο πλαίσιο αυτό αναλύεται το περιεχόμενο της τόσο κατά την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, η οποία ακολουθείται από την πλειοψηφία των διεθνών συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα και αποτελεί ερμηνευτικό οδηγό της εθνικής ρύθμισης, όσο και κατά την εθνική ρύθμιση που περιλαμβάνεται στον Κ.Φ.Ε. Ειδική μνεία γίνεται στους κανόνες αντικαταχρηστικότητας που έχουν αναπτυχθεί σε διεθνές και εθνικό επίπεδο και περιλαμβάνουν την έννοια της φορολογικής κατοικίας. Επιπρόσθετα, εξετάζεται το κατεξοχήν πρακτικό μέρος, δηλαδή ζητήματα απόδειξης της φορολογικής κατοικίας, όπως και το επίκαιρο θέμα της μεταφοράς της από και προς την Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένης της προβληματικής περί συμβατότητας με τις ενωσιακές ελευθερίες. Τέλος, παρουσιάζονται τα δικονομικά θέματα που σχετίζονται με τη φορολογική κατοικία.

## ABSTRACT

The scope of this paper is the fiscal residency of natural and legal persons, a concept that is related to the imposition of income tax. In this frame, the content of fiscal residency is analyzed according to the OECD Model Convention, which is applied by the majority of international conventions concluded by Greece and is used as guidance on national legislation, as well as according to national legislation in the Income Tax Code. Special mention is given to anti-abuse rules which have been developed at international and national level and include fiscal residency. Furthermore, this paper examines the practical aspect, in other words the evidence of fiscal residency, and the topical issue of the transfer of residence from and to Greece, including the question of compatibility with the fundamental freedoms of EU. The final part presents procedural issues of fiscal residency.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FCA	Federal Court of Appeal (of Canada)
FCAFC	Federal Court of Australia – Full Court
G7	Group of Seven
LOB	Limitation of Benefits
MLI	Multilateral Instrument (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
PPT	Principle Purpose Test
SE	Societas Europaea – Ευρωπαϊκή Εταιρεία
SCE	Societas cooperativa Europaea – Ευρωπαϊκή συνεταιριστική Εταιρεία
TCC	Tax Court of Canada
UKSC	United Kingdom Supreme Court
UKFTT	United Kingdom First Tier Tribunal (Tax Chamber)
Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
ΑΠ	Άρειος Πάγος
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
Δ.Α.Δ.	Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού
Δ.Ε.Δ.	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕΚ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΠΑ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
ΕΑΕ	Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ο.Χ.	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
ΕφΠειρ	Εφετείο Πειραιά

ΘΠΔΔ	Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου
ΚΔΔικ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΔΔ	Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού
ΚΦΔικ	Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ν.	Νόμος
ν.δ.	νομοθετικό διάταγμα
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
π.δ.	προεδρικό διάταγμα
Σ	Σύνταγμα
Σ.Α.Δ.Φ.	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
ΣΛΕΕ	Συνθήκη Λειτουργίας Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΣυμβΟΟΣΑ	Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής
ΤΔΔ	Τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια
ΤρΔΠΑ	Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
ΤρΔΠΠ	Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	8
I. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ .....	9
II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΣυμβΟΟΣΑ .....	12
Α. ΓΕΝΙΚΑ .....	12
Β. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ .....	15
α) Διάρθρωση άρθρου 4 ΣυμβΟΟΣΑ .....	15
β) Βασικός κανόνας .....	16
γ) Ειδικοί κανόνας (tiebreaker rules) .....	18
i. φυσικά πρόσωπα (tiebreaker rule for individuals) .....	19
ii. μη φυσικά πρόσωπα (tiebreaker rule for companies) .....	21
Γ. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ .....	23
III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Φ.Ε. ....	27
Α. ΓΕΝΙΚΑ .....	27
Β. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ .....	28
α) Φυσικά πρόσωπα .....	28
β) Νομικά πρόσωπα – νομικές οντότητες .....	31
Γ. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ .....	33
IV. ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ .....	37
V. ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ .....	43
Α. ΓΕΝΙΚΑ .....	43
Β. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	46
α) Μεταφορά στην αλλοδαπή .....	46
β) Μεταφορά στην Ελλάδα .....	50
Γ. ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ .....	53
VI. ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	56
ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ .....	58
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ .....	61

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στόχος της παρούσας εργασίας υπήρξε η, στο μέτρο του δυνατού, πλουραλιστική παράθεση των θεμάτων που άπτονται ή σχετίζονται με την έννοια της φορολογικής κατοικίας και η ανάδειξη των λόγων που την καθιστούν κλασικό και, παράλληλα, σύγχρονο φορολογικό ζήτημα.

Στο πλαίσιο αυτό, το περιεχόμενο της διαρθρώνεται σε πέντε κεφάλαια, ως ακολούθως:

Το *πρώτο κεφάλαιο* περιλαμβάνει εισαγωγικές παρατηρήσεις αναφορικά με την έννοια της φορολογικής κατοικίας, τη λειτουργία της ως νομιμοποιητική βάση επιβολής φόρου εισοδήματος και τη σημασία της για την επίτευξη δημοσίων εσόδων, ενώ σκιαγραφείται η σχέση της εθνικής ρύθμισης της φορολογικής κατοικίας κατά τον Κ.Φ.Ε. με την αντίστοιχη της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

Το *δεύτερο κεφάλαιο* αναφέρεται στη φορολογική κατοικία κατά την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, αναλύοντας το περιεχόμενο της σχετικής ρύθμισης βάσει των Ερμηνευτικών Σχολίων, ενώ γίνεται ειδική μνεία στην αντιμετώπιση του φαινομένου του treaty shopping μέσω των κανόνων αντικαταχρηστικότητας.

Στο *τρίτο κεφάλαιο* παρουσιάζεται η ρύθμιση της φορολογικής κατοικίας κατά τον Κ.Φ.Ε. και ειδικότερα η εξελικτική πορεία του νομικού πλαισίου, το περιεχόμενο της ρύθμισης και η αντιμετώπιση, κατά το εθνικό δίκαιο, της πρόθεσης καταχρηστικής συμπεριφοράς εκ μέρους των φορολογουμένων.

Το *τέταρτο κεφάλαιο* πραγματεύεται τα ζητήματα απόδειξης της φορολογικής κατοικίας σε πρακτικό επίπεδο, τόσο αναφορικά με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, όσο και σε σχέση με την κρίση της φορολογικής διοίκησης.

Τέλος, το *πέμπτο κεφάλαιο* αφορά το επίκαιρο ζήτημα της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, το οποίο εξετάζεται τόσο από ουσιαστική όσο και από δικονομική σκοπιά, με έμφαση στη λειτουργία της σε σχέση με την ελευθερία κίνησης και εγκατάστασης και, κατά περίπτωση, με την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων, στο χρόνο και στη δυνατότητα αναδρομικής μεταφοράς στην αλλοδαπή, στην εισαγωγή των νεωτεριστικών διατάξεων του non dom και στο χαρακτηρισμό της αναφερόμενης διαφοράς ως ακυρωτικής ή διαφοράς ουσίας, ζήτημα που συνέχεται με την καθ' ύλην αρμοδιότητα του επιλαμβανόμενου δικαστηρίου.

Η παρούσα εργασία ολοκληρώνεται με καταληκτικές παρατηρήσεις και συμπεράσματα, σε μία προσπάθεια εκτίμησης της αποτελεσματικότητας των ρυθμίσεων που συνδέονται με τη φορολογική κατοικία.



## I. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η φορολογική κατοικία είναι μια νομική έννοια, η οποία απαντάται στο πεδίο των άμεσων φόρων – κατεξοχήν του φόρου εισοδήματος<sup>1</sup> – και αποτελεί το βασικό σύνδεσμο ανάμεσα σε ένα πρόσωπο και στη φορολογική εξουσία ενός κράτους.<sup>2</sup>

Πράγματι, προκειμένου ένα κράτος να επιβάλει οποιοδήποτε φόρο σε ένα πρόσωπο, φυσικό, νομικό ή νομική οντότητα, προϋποτίθεται<sup>3</sup> η ύπαρξη ενός συνδεδεμένου κρίκου, ενός δεσμού, ικανού να εξασφαλίσει τη νομιμοποίηση του κράτους να υπαγάγει το εν λόγω πρόσωπο στη φορολογική του εξουσία<sup>4</sup>. Ειδικά, ως προς την επιβολή φόρου εισοδήματος, έχουν επικρατήσει, σε διεθνές επίπεδο, δύο κατηγορίες τέτοιων συνδέσμων: α) η φορολογική κατοικία, στην οποία ο δεσμός νοείται ως προσωπικός (άλλως υποκειμενικός), καθώς συνέχεια με συνδεδεμένα στοιχεία προσωποπαγούς χαρακτήρα, όπως είναι η κατοικία<sup>5</sup>, η συνήθης διαμονή ή ακόμα η ιθαγένεια<sup>6</sup> και β) η πηγή, στην οποία ο δεσμός νοείται αποκλειστικά ως υλικός (άλλως

---

<sup>1</sup> Απαντάται, επίσης, στη φορολογία κεφαλαίου στο πλαίσιο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.).

<sup>2</sup> Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Στ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 310, D. A. Larena, Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales, Documentos de trabajo Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT), 2018 (116), σελ. 6, (Διαθέσιμο στο διαδικτυακό τόπο: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6764273> ), Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων και η μεταφορά της, ΔΦΝ, 2019, τόμος 73, σελ. 1347.

<sup>3</sup> με την επιφύλαξη του ακραίου ορίου επιβολής φόρου σε πρόσωπο χωρίς δικαιολογητική βάση και κατά τρόπο αυθαίρετο (χωρίς σύνδεσμο genuine), το οποίο συνιστά μάλλον απίθανη συνθήκη σε ένα κράτος δικαίου. Βλ. σχετικά Χ. Παμπούκης, Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο, ΔΦΝ 2015, τόμος 69, σελ. 324.

<sup>4</sup> Η θέση αυτή αποτελεί την αντίθετη όψη της θεωρίας του οικονομικού δεσμού (economic allegiance doctrine), σύμφωνα με την οποία τα πρόσωπα τα οποία ωφελούνται από τις υπηρεσίες ενός κράτους είναι αυτά που έχουν την υποχρέωση να συμβάλουν οικονομικά για να καλυφθεί το κόστος των κρατικών υπηρεσιών. Βλ. σχετικά Κ. Πέρρου, Η «κατοικία» στη φορολογία εισοδήματος: έννοια, λειτουργία και ζητήματα απόδειξης, ΔΦΝ 2013, τόμος 67, σελ. 324-325.

<sup>5</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1627/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 321/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1212/2019, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018, ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016, σύμφωνα με τις οποίες 'για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους απαιτείται η ύπαρξη επαρκούς συνδεδεμένου στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο'.

<sup>6</sup> Για τα κράτη της ΕΕ, τυχόν χρήση της ιθαγένειας ως συνδεδεμένου στοιχείου τελεί υπό την αυτονόητη προϋπόθεση της μη παραβίασης των ενωσιακών ελευθεριών. Το αυτό, ωστόσο, ισχύει και για τα λοιπά θεμελιωτικά της φορολογικής κατοικίας συνδεδεμένα στοιχεία, καθώς το ΔΕΕ/ΔΕΚ έχει εξομοιώσει με διάκριση που βασίζεται στην ιθαγένεια (discrimination) τη διάκριση που βασίζεται στο κριτήριο της φορολογικής κατοικίας, ως συγκεκριμένη μορφή δυσμενούς διάκρισης που καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (distinction), δεδομένου ότι το κριτήριο της φορολογικής κατοικίας λειτουργεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών, αφού κατά κανόνα οι μη υπήκοοι ενός κράτους είναι και μη κάτοικοί του, βλ. ενδεικτικά Απόφαση του ΔΕΚ της 6-7-2006, υπόθεση C-346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord, ECLI:EU:C:2006:445 (σκέψεις 24-25). Εξάλλου, έτερος περιορισμός των κρατών αποτελεί η μη προσβολή του δικαιώματος της παρουσίας κατά την ΕΣΔΑ βλ. σχετικά Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ. 324 και Θ. Φορτσάκης & Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σελ. 429.

αντικειμενικός), καθώς τα συνδεδεμένα στοιχεία έχουν πραγματοπαγή φύση, υφιστάμενης μιας οικονομικής και μόνο σχέσης ενός προσώπου στο έδαφος ενός κράτους (π.χ. εισόδημα από μίσθωμα).<sup>7</sup>

Η πρακτική διαφορά μεταξύ των δύο συνδέσμων αποτυπώνεται στην έκταση της φορολογικής εξουσίας που ασκείται στο φορολογούμενο: απεριόριστη από το κράτος της φορολογικής κατοικίας και περιορισμένη από το κράτος της πηγής. Η διαφορετική αυτή αντιμετώπιση απορρέει από την ίδια τη φύση των συνδεδεμένων στοιχείων. Ειδικότερα, τα συνδεδεμένα στοιχεία που εντάσσονται στην έννοια της φορολογικής κατοικίας (κατοικία, συνήθης διαμονή κλπ) αποδίδουν, κατά κύριο λόγο, πληρέστερα τη συμμετοχή του προσώπου στην οικονομική και κοινωνική ζωή κράτους και, συνακόλουθα, τη χρησιμοποίηση των εν ευρεία έννοια δημοσίων υπηρεσιών του<sup>8</sup>. Το γεγονός αυτό αποτελεί τη δικαιολογητική βάση για την επιβολή φόρου επί των ανά τον κόσμο εισοδημάτων του φορολογικού κατοίκου, δηλαδή τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος από το κράτος της φορολογικής κατοικίας, ανεξάρτητα από την εισαγωγή του ή μη στο τελευταίο<sup>9,10</sup>.

Αντίστοιχα, το κράτος πηγής φορολογεί αποκλειστικά τα εισοδήματα που προέρχονται από συγκεκριμένη πηγή εισοδήματος, δηλαδή συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα ή περιουσία που βρίσκεται εντός της επικράτειας του. Σε περίπτωση, δε, φορολόγησης από το κράτος πηγής, και προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία του προσώπου για το ίδιο εισόδημα, το κράτος φορολογικής κατοικίας εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαίρεσης ή της πίστωσης φόρου, ανάλογα με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Φορολογική κατοικία και πηγή 'αθροιζόμενες'

---

<sup>7</sup> Βλ. Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 325, Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ. 324 και D. A. Larena, ό.π., σελ. 8.

<sup>8</sup> Αυτό δεν ισχύει σε απόλυτο βαθμό για το συνδεδεμένο στοιχείο της ιθαγένειας, η οποία έχει περισσότερο ηθική και πολιτική φύση, γεγονός που, ως πρόβλημα, αναφέρεται στις περιπτώσεις της επί μακρόν απουσίας στο εξωτερικό. Βλ. σχετικά Ν. Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) κατ' άρθρο ερμηνεία, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 43. Για το λόγο αυτό, η ιθαγένεια ως συνδεδεμένο στοιχείο αποτελεί την εξαίρεση στο παγκόσμιο σκηνικό, με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα τις Η.Π.Α., όπου η ιθαγένεια αποτελεί ισοδύναμο συνδεδεμένο στοιχείο με την κατοικία, βλ. την επισήμανση '*As a general matter, under the U.S. Internal Revenue Code (Code), all U.S. citizens and U.S. residents are treated as U.S. tax residents*' σε OECD, Automatic Exchange Portal, Rules Governing Tax Residence – Διαθέσιμο υλικό για τις Η.Π.Α. στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/United-States-Tax-Residency.pdf> ). Βλ. επίσης D. A. Larena, ό.π., σελ. 8 και Ι. Δρυλλεράκης, Φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων, ΔΦΝ 2012, τόμος 66, σελ. 965.

<sup>9</sup> Σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβοΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 3 'Κατά γενικό κανόνα οι εσωτερικές νομοθεσίες των διαφόρων κρατών επιβάλλουν 'πλήρη φορολογική υποχρέωση' με βάση τους προσωπικούς δεσμούς που διατηρούν οι φορολογούμενοι με το εκάστοτε κράτος.' Βλ. Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος (Επιμ.), Υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 66. Βλ. και ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020.

<sup>10</sup> Βλ. Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 43, Παμπούκης, ό.π., σελ. 327-328, Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 325.

προσδιορίζουν το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του φόρου εισοδήματος<sup>11</sup>, δηλαδή το σύνολο των φορολογουμένων που υπάγονται στη φορολογική εξουσία ενός κράτους.<sup>12</sup>

Δεδομένου, άλλωστε, ότι η φορολόγηση εισοδημάτων, κτώμενων εντός και εκτός των γεωγραφικών συνόρων ενός κράτους, πολλαπλασιάζει τα δημόσια έσοδα, καθίσταται σαφές ότι επιδίωξη του κάθε εθνικού νομοθέτη είναι να εντάξει στην έννοια της φορολογικής κατοικίας οποιοδήποτε δεσμό συνδέει το πρόσωπο με το συγκεκριμένο κράτος, διευρύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τον κύκλο των υποκειμένων στο φόρο. Το γεγονός, δε, ότι κάθε κράτος θεσπίζει μονομερώς και κυριαρχικά το φορολογικό του σύστημα κανόνων, συνεπάγεται ότι δύναται να επιλέγει ελεύθερα τα συνδετικά στοιχεία που κρίνει ως καταλληλότερα για τον ορισμό της φορολογικής κατοικίας και την αποτροπή της μεταφοράς της για λόγους φοροαποφυγής. Εντούτοις, παρά την ευρεία διακριτική ευχέρεια των κρατών, και, μάλιστα, σε περιβάλλον νομοθετικού ανταγωνισμού, η επιλογή του νομοθέτη είναι αναγκαίο να συμβαδίζει με την αρχή της βεβαιότητας δικαίου, δηλαδή ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να γνωρίζει, με σχετική βεβαιότητα, πότε θεωρείται φορολογικός κάτοικος ενός κράτους και υπέχει, για το λόγο αυτό, υποχρέωση για το παγκόσμιο εισόδημά του.<sup>13</sup>

Ερχόμενοι στα καθ' ημάς, ο έλληνας νομοθέτης, στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού του νομικού πλαισίου, εισήγαγε ρητά τον όρο 'φορολογική κατοικία' με το νέο Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)<sup>14</sup>, και επέλεξε συνδετικά στοιχεία εναρμονισμένα με τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ [Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ<sup>15</sup> για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (εφεξής ΣυμβΟΟΣΑ και Σ.Α.Δ.Φ.)], συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ε.Ε.<sup>16</sup>. Κατ' αντιστοιχία, η ερμηνεία της έννοιας της φορολογικής κατοικίας κατά τον Κ.Φ.Ε. ακολουθεί την ερμηνεία της φορολογικής κατοικίας κατά τη ΣυμβΟΟΣΑ<sup>17</sup>, η οποία,

---

<sup>11</sup> Βλ. σχετικά άρθρο 3 ΚΦΕ υπό τον τίτλο 'Υποκείμενα του φόρου' σύμφωνα με το οποίο '1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για (...) το παγκόσμιο εισόδημά του... 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα...!'

<sup>12</sup> Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 324, 325.

<sup>13</sup> Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 310, D. A. Larena, ό.π., σελ. 72, X. Παμπούκης, ό.π., σελ. 323-327.

<sup>14</sup> Στη διοικητική πρακτική ο όρος 'φορολογική κατοικία' προϋπήρχε, βλ. σχετική αναφορά στην ΠΟΛ 1142/31.5.2012 εγκύκλιο.

<sup>15</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, 2017 (Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>).

<sup>16</sup> Βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013 (άρθρο 4).

<sup>17</sup> Βλ. Β. Αθανασάκη, Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 68, Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 39 και 44, Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 312, X. Παμπούκης, ό.π., σελ. 326 και Λ. Κορρές, Παρουσίαση του νέου ΚΦΕ κατά το Ν. 4172/2013, ΔΦΝ 2013, τόμος 67, σελ. 1540.

ωστόσο, αποτελεί μη δεσμευτικό κείμενο και λειτουργεί αποκλειστικά ως ερμηνευτικός οδηγός, όπως, άλλωστε, και τα Ερμηνευτικά Σχόλια (Commentary) που τη συνοδεύουν<sup>18</sup>.

Για το λόγο αυτό, στην παρούσα μελέτη προηγείται η ανάπτυξη της φορολογικής κατοικίας κατά τη Συμβουσα και έπεται αυτή του εθνικού δικαίου και των λοιπών ζητημάτων.

## II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗ Συμβουσα

### A. ΓΕΝΙΚΑ

Καταρχάς, η Συμβουσα αποτελεί το προϊόν της προσπάθειας εναρμονισμού των ρυθμίσεων των επιμέρους Σ.Α.Δ.Φ. (Treaties for the avoidance of double taxation), με σκοπό την ομοιόμορφη φορολογική πρακτική των κρατών<sup>19</sup>. Οι Σ.Α.Δ.Φ. αποτελούν διμερείς διακρατικές διεθνείς συμβάσεις, κατισχύουσες των εθνικών νόμων<sup>20</sup>, με τις οποίες τα συμβαλλόμενα κράτη συμφωνούν, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας<sup>21</sup>, να περιορίσουν το κυριαρχικό τους δικαίωμα να ασκούν τη φορολογική εξουσία ελεύθερα και απεριόριστα<sup>22</sup>, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (διπλή μη φορολογία), τον, κατά το δυνατό, περιορισμό της φοροαποφυγής<sup>23</sup>, αλλά και για λόγους

---

<sup>18</sup> Α. Τσουρουφλής, Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 76-78, ο οποίος, μάλιστα, επισημαίνει ότι το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ είχε τη δυνατότητα να προσδώσει δεσμευτική ισχύ στην απόφασή του για τη χρήση της Συμβουσα και των Ερμηνευτικών Σχολίων, ωστόσο, επέλεξε την έκδοση μη δεσμευτικής σύστασης.

<sup>19</sup> Τα κράτη πάντως έχουν δικαίωμα να διατυπώσουν επιφυλάξεις (reservations) επί των άρθρων και παρατηρήσεις (notifications) επί των ερμηνευτικών σχολίων, εκφράζοντας τις αντιρρήσεις τους, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορούν να θεωρηθούν δεσμευτικές για την ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ., βλ. Α. Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 76 και 95-98.

<sup>20</sup> Ως αυξημένης τυπικής ισχύος κανόνες κατά το άρθρο 28 παρ. 1 Σ.

<sup>21</sup> Βλ. ΤρΔΠΑ 3944/1998 σύμφωνα με την οποία 'Η εφαρμογή των κανόνων των διεθνών συμβάσεων, τελούν υπό την όρο της τυπικής (νομοθετικής) αλλά και ουσιαστικής (πραγματικής) αμοιβαιότητας, δηλαδή από το εάν τα όργανα του κράτους, του οποίου την εθνικότητα έχει ο αλλοδαπός, εφαρμόζουν στην πράξη τη διεθνή αυτή σύμβαση και στους Έλληνες.

<sup>22</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016, σκέψη 8, τη συγκλίνουσα άποψη του Συμβούλου Ιωάννη Σύμπλη, κατά τον οποίο 'πριν τη σύναψη τέτοιας διμερούς συμφωνίας δεν υπάρχει ούτε εναρμόνιση, ούτε υποχρέωση εναρμόνισης και κάθε κυρίαρχο κράτος ασκεί την κυριαρχία του αδέσμευτα (...) Μετά τη σύναψη τέτοιας σύμβασης, η φορολογική εξουσία του κάθε ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη οριοθετείται σε σχέση με την εξουσία του άλλου συμβαλλομένου κράτους αποκλειστικά με βάση όσα συμφωνήθηκαν μεταξύ τους και όχι με βάση το εθνικό δίκαιο. (...) Είναι κυρίαρχη δε απόφαση του κάθε κράτους με ποια άλλα κυρίαρχα κράτη επιθυμεί να εναρμονίσει την άσκηση της φορολογικής του κυριαρχίας και ποιών κρατών τις αξιώσεις δεν επιθυμεί να λάβει υπ' όψη, ούτε να τους δώσει προτεραιότητα έναντι των δικών του αξιώσεων'.

<sup>23</sup> Βλ. ΤρΔΠΠ 304/2015, ΤρΔΠΠ 1709/2011 σύμφωνα με τις οποίες '...σκοπός των διμερών συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολόγησης κατοίκων δύο χωρών είναι όχι μόνο η αποφυγή της διπλής φορολογίας, αλλά και η αποφυγή της φοροδιαφυγής.' Βλ. επίσης Απόφαση του ΔΕΚ της 14-11-2006, υπόθεση C-513/04 Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgische Staat, ECLI:EU:C:2006:713 (σκέψη 21). Τέλος, βλ. ανάλυση του σκοπού των Σ.Α.Δ.Φ. σε D. A. Larena, ό.π., σελ. 60-62.

εξωστρέφειας, δηλαδή προκειμένου να παράσχουν κίνητρο στη διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων τους και, αντιστρόφως, να καταστούν φορολογικώς ελκυστικά για επενδύσεις από φορολογικούς κατοίκους τρίτων χωρών. Στο πλαίσιο αυτό, τα συμβαλλόμενα κράτη κατανέμουν τη φορολογική εξουσία επί της κοινής φορολογητέας ύλης<sup>24</sup>. Η κατανομή γίνεται ανάμεσα στο κράτος φορολογικής κατοικίας και, παρότι δεν αναφέρεται ρητώς, ουσιαστικά στο κράτος πηγής, οπότε το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει είτε αποκλειστικά στο ένα από τα δύο κράτη, είτε συνδυαστικά και στα δύο, εφαρμοζόμενης της μεθόδου εξαίρεσης ή πίστωσης (άρθρα 23Α και 23Β ΣυμβΟΟΣΑ).

Η έννοια της φορολογικής κατοικίας, όπως άλλωστε και της πηγής, εμπεριέχεται<sup>25</sup> στις Σ.Α.Δ.Φ., οι οποίες, προκειμένου να καταστήσουν απολύτως σαφές ποιο είναι το κράτος της φορολογικής κατοικίας ενός προσώπου, περιέχουν, στην πλειοψηφία τους, αυτοτελή ορισμό<sup>26</sup> του κατοίκου (resident)<sup>27</sup>. Σημειωτέο ότι, αντίστοιχος ορισμός, μέχρι στιγμής, δεν έχει συμφωνηθεί σε επίπεδο πολυμερούς διεθνούς σύμβασης, ούτε, όμως, στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>28</sup>. Η απουσία ενός διεθνούς ή ευρωπαϊκού ορισμού γίνεται πιο αισθητή στην περίπτωση των νομικών προσώπων, καθώς, με την ποικιλία των συνδυαστικών στοιχείων που χρησιμοποιούνται από τα κράτη (τόπος σύστασης, καταστατικής έδρας, πραγματικής διοίκησης κλπ), δημιουργείται πρόσφορο έδαφος για το φαινόμενο του treaty shopping. Επιπλέον,

---

<sup>24</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ. Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1212/2019, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018, ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016. Βλ. επίσης Απόφαση του ΔΕΕ της 30-4-2020, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-168/19 και C-169/19 HB and IC v Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), ECLI:EU:C:2020:388 (σκέψη 16), το οποίο κατά την πάγια νομολογία έκρινε ότι 'τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα στοιχεία συνδέσεως για τη μεταξύ τους κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας'.

<sup>25</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων, για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία, ΔΦΝ 2014, τόμος 68, σελ. 1651, η οποία διευκρινίζει ότι 'το περιεχόμενο της οποίας (ενν. φορολογικής κατοικίας) ορίζεται είτε στον εκάστοτε ισχύοντα νόμο φορολογίας εισοδήματος, είτε στην εκάστοτε ισχύουσα ΣΑΔΦ'.

<sup>26</sup> Βλ. Ε. Τασσιδίου, σχόλιο σε ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016 Τμ. Β' επταμ., ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, τεύχος 129, σελ. 802 επ., η οποία σχετικά αναφέρει ότι 'Στόχος είναι η καθιέρωση σαφών και αντικειμενικών κριτηρίων για τον προσδιορισμό των υποκειμένων του φόρου, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται συγχρόνως και η δίκαιη φορολογική μεταχείριση, αλλά και η αποτελεσματικότερη διασφάλιση των συμφερόντων της φορολογικής εξουσίας κάθε κυρίαρχου κράτους'.

<sup>27</sup> Όπως παρατηρεί η Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 327, δεν απαντάται αυτός καθ' εαυτός ο όρος 'φορολογική κατοικία' στα κείμενα των Σ.Α.Δ.Φ., αλλά ο όρος 'κάτοικος ενός συμβαλλόμενου κράτους'.

<sup>28</sup> Βλ. Απόφαση του ΔΕΕ της 24-10-2018, υπόθεση C-602/17 Benoît Sauvage and Kristel Lejeune v État belge, ECLI:EU:C:2018:856 (σκέψη 22), σύμφωνα με την οποία 'Κατά πάγια νομολογία, ελλείψει μέτρου ενοποίησης ή εναρμόνισης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολόγησης των εισοδημάτων και της παρουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία'. Στην ίδια απόφαση, άλλωστε, το ΔΕΕ διευκρινίζει την έλλειψη αρμοδιότητάς του να αποφανθεί επί ενδεχόμενης παράβασης Σ.Α.Δ.Φ. και να εξετάσει τυχόν σχέση της με εθνικό μέτρο (σκέψη 17).

δημιουργούνται ευχερώς ανομοιομορφίες ως προς το κράτος της φορολογικής κατοικίας από τη διαδοχική εφαρμογή διαφορετικών Σ.Α.Δ.Φ., ιδιαίτερα στην περίπτωση των τριγωνικών σχέσεων (triangular cases)<sup>29</sup>, με αποτέλεσμα να ελλοχεύει ο κίνδυνος φοροαποφυγής. Για παράδειγμα<sup>30</sup>:

*Μια εταιρεία θεωρείται φορολογικός κάτοικος του κράτους Α και ταυτόχρονα φορολογικός κάτοικος του κράτους Β. Η Σ.Α.Δ.Φ. Α-Β επιλύει τη σύγκρουση υπέρ του κράτους Α. Ωστόσο η εταιρεία έχει εισοδήματα και σε ένα τρίτο κράτος, το Γ. Η εταιρεία μπορεί να επικαλεστεί έναντι του κράτους Γ τη Σ.Α.Δ.Φ. Β-Γ αντί της Σ.Α.Δ.Φ. Α-Γ. Η εταιρεία, δηλαδή, διατηρεί το δικαίωμα να επικαλείται, έναντι του κράτους Γ, την προστασία είτε της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Α-Γ, είτε αυτή μεταξύ Β-Γ. Αντίστοιχα, το κράτος Γ είναι, καταρχήν<sup>31</sup>, υποχρεωμένο να σεβαστεί και να εφαρμόσει τη Σ.Α.Δ.Φ. Β-Γ και είναι αδιάφορο ότι με τις διατάξεις μιας άλλης Σ.Α.Δ.Φ. (αυτής μεταξύ των κρατών Α-Β) έχει οριστεί ως κράτος κατοικίας της εταιρείας το κράτος Α.*

Στις Σ.Α.Δ.Φ. που ακολουθούν τη ΣυμβΟΟΣΑ<sup>32</sup>, η ρύθμιση της φορολογικής κατοικίας έχει σχεδόν πανομοιότυπο περιεχόμενο ενώ οι διαφοροποιήσεις μεταξύ των επιμέρους συμβάσεων οφείλονται στις διμερείς διαπραγματεύσεις των κρατών<sup>33</sup> ή στην, προϊόντος του χρόνου, επεξεργασία της ΣυμβΟΟΣΑ<sup>34</sup>. Η ρύθμιση της ΣυμβΟΟΣΑ επαναλαμβάνεται, εξάλλου,

---

<sup>29</sup> Βλ. A. R. Ribes, Tax residence and the mobility of companies in the European Union: the desirable harmonization of the tax connecting factors, 2012, Intertax, 40, 2012 σελ. 606-607 (Ανάκτηση την 27.4.2020 από το διαδικτυακό τόπο: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/34969/1/2012\\_Ribes\\_Intertax.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/34969/1/2012_Ribes_Intertax.pdf)), η οποία παράλληλα αναφέρεται στον αρνητικό αντίκτυπο προς τις εταιρείες, δηλαδή το ασταθές οικονομικό περιβάλλον και τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης, που μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά.

<sup>30</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, Εταιρίες με διπλή κατοικία και συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2006, τεύχος 11, σελ. 266 επ. Βλ. επίσης στο ίδιο άρθρο το παράδειγμα τριγωνικής σχέσης με Α και Β ως κράτη παρακράτησης φόρου και Γ ως κράτος κατοικίας.

<sup>31</sup> Τα κράτη πηγής αντιμετωπίζουν με επιφυλακτικότητα και με αυστηρή διάθεση τις εταιρίες με διπλή κατοικία. Αναφέρεται μάλιστα περίπτωση που το κράτος πηγής υποχρέωσε την εταιρία με διπλή κατοικία να επιλέξει, εκ των προτέρων, εκείνο το κράτος το οποίο θα θεωρείτο κράτος κατοικίας της κατά τις συναλλαγές της με το εν λόγω κράτος πηγής, Βλ. Β. Βινιέρη, Εταιρίες..., ό.π., σελ. 266 επ. με περαιτέρω παραπομπές σε Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, σελ. 150 και P. Baker, Double Taxation Conventions and International Law, Sweet & Maxwell, 1994, σελ. 133.

<sup>32</sup> Σημειωτέο ότι οι περισσότερες από τις 57 Σ.Α.Δ.Φ. που έχει υπογράψει συνολικά η Ελλάδα βασίζονται στο μοντέλο Σ.Α.Δ.Φ. του ΟΟΣΑ, στον οποίο μετέχει από το 1961, ενώ μόνο οι Σ.Α.Δ.Φ. με τις Η.Π.Α., το Ηνωμένο Βασίλειο, την Ινδία, την Κύπρο, τη Βουλγαρία, την Αρμενία και τη Νότιο Αφρική περιέχουν αποκλίνουσες ρυθμίσεις από αυτές του άρθρου 4 ΣυμβΟΟΣΑ, βλ. Μάλλιου Α., Η έννοια..., ό.π., σελ. 1651 και Θ. Φορτσάκης & Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 392.

<sup>33</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 8.6, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 68.

<sup>34</sup> Η ΣυμβΟΟΣΑ χρονολογείται το έτος 1977 και έκτοτε έχει υποβληθεί σε αναθεωρήσεις και ενημερώσεις κατά τα έτη 1991, 1992, 1997, 2005, 2008, 2010, 2014 και τέλος την 21.11.2017.

στο Μοντέλο των Ηνωμένων Εθνών<sup>35</sup>, ενώ παρεμφερής ορισμός χρησιμοποιείται και από το Μοντέλο των Η.Π.Α.<sup>36</sup>, γεγονός που φανερώνει μια γενικευμένη διεθνώς τάση εναρμόνισης των ρυθμίσεων.

## **B. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ**

### **α) Διάρθρωση άρθρου 4 ΣυμβΟΟΣΑ**

Η ρύθμιση για τη φορολογική κατοικία στη ΣυμβΟΟΣΑ περιλαμβάνεται στο άρθρο 4, υπό τον τίτλο *'Resident'*, και συγκροτείται από:

- ✓ το *βασικό κανόνα*, με τον οποίο καθορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι για τους σκοπούς της Σ.Α.Δ.Φ., προσδιορίζεται, δηλαδή, το πεδίο εφαρμογής της Σ.Α.Δ.Φ. σε προσωπικό επίπεδο, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 1 η ΣυμβΟΟΣΑ *'εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο συμβαλλόμενων κρατών'*<sup>37</sup>. Κατ' επέκταση, στην περίπτωση που ένα πρόσωπο δεν είναι, σύμφωνα με το βασικό κανόνα, φορολογικός κάτοικος σε κανένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, δεν εφαρμόζεται η Σ.Α.Δ.Φ. και, ως εκ τούτου, το πρόσωπο αυτό αποκλείεται από τη δυνατότητα χρήσης των φορολογικών της προνομίων, υπέχοντας πλήρη φορολογική υποχρέωση και στα δύο κράτη<sup>38</sup>. Σημειωτέο ότι, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 της ΣυμβΟΟΣΑ, στην έννοια του προσώπου περιλαμβάνονται τα φυσικά πρόσωπα, οι εταιρείες (δηλαδή κάθε εταιρικό μόρφωμα ή οντότητα που αντιμετωπίζεται ως εταιρικό μόρφωμα για φορολογικούς σκοπούς), καθώς και οποιαδήποτε άλλη ένωση προσώπων.
- ✓ τους *ειδικούς κανόνες* (tiebreaker rules), χωριστά για τα φυσικά και τα μη φυσικά πρόσωπα, οι οποίοι επιστρατεύονται ως αρωγοί σε περίπτωση διαπίστωσης διπλής φορολογικής κατοικίας, προκειμένου να άρουν τη σύγκρουση<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publishing, 2017 (Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)).

<sup>36</sup> US, United States Model Income Tax Convention, 2016 (Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>). Σημειωτέο ότι στη Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Η.Π.Α. (1953) δεν δίνεται περιεχόμενο στην έννοια του κατοίκου, η οποία χρησιμοποιείται παράλληλα με την έννοια του πολίτη και του υπηκόου.

<sup>37</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 1, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, *ό.π.*, σελ. 66.

<sup>38</sup> Βλ. D. A. Larena, *ό.π.*, σελ. 66.

<sup>39</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, *Εταιρίες...*, *ό.π.*, σελ. 266 επ.. Βλ. επίσης ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1212/2019, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018 και ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016 σύμφωνα με τις οποίες *'Μόνον αν, κατά την εθνική νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, το πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία σε αυτό και, κατά συνέπεια, θεωρείται κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής*

## β) Βασικός κανόνας

*§1 For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof, as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.*

Ο βασικός κανόνας, υιοθετώντας τον όρο «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», αντί του όρου «κάτοικος ενός Κράτους», διευκρινίζει ότι τα πρόσωπα που θεωρούνται ως φορολογικοί κάτοικοι κατ' εφαρμογή του, δεν διατηρούν αυτή την ιδιότητα στο πλαίσιο άλλης διεθνούς σύμβασης ή νομοθετήματος<sup>40</sup>. Για παράδειγμα, ένα πρόσωπο που χαρακτηρίζεται ως φορολογικός κάτοικος του κράτους Α κατά τη Σ.Α.Δ.Φ. Α-Β, δεν σημαίνει ότι είναι φορολογικός κάτοικος του κράτους Α κατά την Σ.Α.Δ.Φ. Α-Γ. Η φορολογική κατοικία του θα πρέπει να αναζητηθεί, στην περίπτωση αυτή, με βάση τη Σ.Α.Δ.Φ. Α-Γ.

Κατά τα λοιπά, η ratio legis των Σ.Α.Δ.Φ. δεν είναι να καθορίσουν τα κριτήρια προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, αλλά να επιλύσουν τις διαφορές από τη σύγκρουση των νομοθεσιών των συμβαλλόμενων κρατών<sup>41</sup>. Για το λόγο αυτό, ο βασικός κανόνας στην ουσία δημιουργεί ένα μηχανισμό για τον ορισμό του φορολογικού κατοίκου. Συγκεκριμένα, παραπέμπει στην εσωτερική νομοθεσία του κάθε ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη, ώστε να είναι αυτά που θα καθορίσουν, από την πλευρά τους, ποιον θεωρούν και ποιον όχι ως φορολογικό τους κάτοικο<sup>42</sup>, θέτοντας, ωστόσο, δύο όρους sine qua non, ένα θετικό και έναν

---

κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας των εμπλεκόμενων κρατών, με την εφαρμογή των κριτηρίων της μεταξύ τους συναφθείσας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας'.

<sup>40</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, Η έννοια του όρου «κάτοικος» στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2005, τεύχος 2, σελ. 275 επ.. Δεν αποκλείεται βέβαια η έννοια της φορολογικής κατοικίας κατά τις Σ.Α.Δ.Φ. να έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής όταν προβλέπεται ρητή παραπομπή σε αυτή, όπως συμβαίνει με την Οδηγία περί συγχωνεύσεων, διασπάσεων κλπ (90/434/ΕΟΚ και νυν 2009/133/ΕΚ) και την Οδηγία περί μητρικών – θυγατρικών εταιρειών (90/435/ΕΟΚ και νυν 2011/96/ΕΕ μετά των τροποποιήσεων). Βλ. και ΣτΕ Τμ.Β' 1153/2019, ΤρΔΠΑ 7388/2010. Βλ. επίσης την παρ. 9 του άρθρου 66B σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (hybrid mismatches κατά το άρθρο 9 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ – ATAD I), σύμφωνα με την οποία 'Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος και άλλου κράτους-μέλους της ΕΕ, η έκπτωση δεν αναγνωρίζεται όταν ο φορολογούμενος δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βάσει της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας'.

<sup>41</sup> Βλ. Ι. Δρυλλεράκης, ό.π., σελ. 976.

<sup>42</sup> Σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 4 στις συμβάσεις δεν ορίζονται πρότυπα που οφείλουν να πληρούν οι διατάξεις κάθε εσωτερικής νομοθεσίας περί 'κατοικίας' προκειμένου να γίνονται αμοιβαία αποδεκτές από τα συμβαλλόμενα κράτη, βλ. Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 66.



αρνητικό, προκειμένου η Σ.Α.Δ.Φ. να υιοθετήσει τελικά τους ορισμούς των κρατών<sup>43</sup>. Οι όροι αυτοί είναι: 1. τα συνδετικά στοιχεία που χρησιμοποιούν τα κράτη να έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα και 2. ο φορολογικός κάτοικος να φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του (worldwide taxation).

Από την επισκόπηση του βασικού κανόνα, προκύπτουν οι ακόλουθες παρατηρήσεις:

- i. Καταρχάς, κρίσιμη είναι η υπαγωγή ενός προσώπου στη φορολογία κατά την εσωτερική νομοθεσία των συμβαλλόμενων κρατών (*'is liable to tax'*). Δεν ενδιαφέρει, δηλαδή, αν το πρόσωπο αυτό έχει καταβάλει το φόρο, ούτε αν υπόκειται σε απαλλαγή<sup>44</sup>.
- ii. Επιπλέον, κατά το θετικό *sine qua non* όρο, τα συνδετικά στοιχεία που αναγνωρίζει η ΣυμβΟΟΣΑ θα πρέπει να υποδηλώνουν έναν άμεσο και υποκειμενικό δεσμό του προσώπου με έναν τόπο. Η ΣυμβΟΟΣΑ αναφέρεται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά στην κατοικία, στη διαμονή, στον τόπο διοίκησης ή σε κριτήριο παρόμοιας φύσεως (π.χ. ο τόπος σύστασης του νομικού προσώπου).<sup>45</sup> Δεν αναφέρεται, εντούτοις, στην ιθαγένεια, παρότι κατατάσσεται στα προσωπικά συνδετικά στοιχεία, λόγω της ποιοτικής διαφοροποίησής της και, συγκεκριμένα, λόγω του ηθικού και πολιτικού χαρακτήρα της, ο οποίος εγκυμονεί τον κίνδυνο πρόκλησης, στο επίπεδο του φορολογουμένου, πολιτικής έντασης μεταξύ του κράτους της ιθαγένειας και του κράτους της μόνιμης διαμονής του<sup>46</sup>. Επιπλέον, λόγω έλλειψης υποκειμενικού δεσμού, δεν έχει εφαρμογή η Σ.Α.Δ.Φ., για παράδειγμα, στην περίπτωση της εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος, κατά τη νέα ρύθμιση 5Α του Κ.Φ.Ε., η οποία σκοπεί στην προσέλκυση στην Ελλάδα φυσικών προσώπων υψηλής οικονομικής επιφάνειας<sup>47</sup>. Ειδικότερα, για την υπαγωγή στην εν λόγω ρύθμιση, απαιτείται η συνδρομή περισσότερων προϋποθέσεων, με κύρια την εντός

---

<sup>43</sup> Βλ. D. A. Larena, ό.π., σελ. 64. Βλ. σχετικά και ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016 κατά την οποία 'σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει η ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους'.

<sup>44</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, Η έννοια .. σελ. 275 επ. Σύμφωνα, άλλωστε, με τα Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4 , παρ. 8.5 'Σε πολλά κράτη ένα πρόσωπο θεωρείται ότι υπέχει συνολική φορολογική υποχρέωση, ακόμα κι αν το συμβαλλόμενο κράτος στην πράξη δεν του επιβάλλει φόρους'. Ωστόσο στην παρ. 8.6 αναγνωρίζεται ότι 'σε ορισμένα κράτη τα εν λόγω μορφώματα θεωρείται ότι δεν υπέχουν φορολογική υποχρέωση αν εξαιρούνται από το φόρο σύμφωνα με την εσωτερική φορολογική νομοθεσία.' Επομένως, στα κράτη αυτά, τα εν λόγω μορφώματα δεν δύνανται να λογίζονται κάτοικοι για τους σκοπούς της σύμβασης, εκτός αν καλύπτονται ρητά. Βλ. σχετικά Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 68. Σημειωτέο ότι η περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως 'υποκειμενική' απαλλαγή / εξαίρεση από τη Β. Βινιέρη.

<sup>45</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, Η έννοια.. σελ. 275 επ., η οποία διευκρινίζει ότι περιοριστική δεν είναι η απαρίθμηση αλλά η φύση των κριτηρίων.

<sup>46</sup> Βλ. Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 43.

<sup>47</sup> Βλ. Δ. Πάσσιου, Οι αλλαγές στη φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων με το Ν. 4646/2019 – Η εισαγωγή στο ελληνικό δίκαιο της εναλλακτικής φορολογικής κατοικίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2020, τεύχος 168, σελ. 219 επ.

τριετίας πραγματοποίηση επένδυσης ύψους 500.000 €, δεν προϋποτίθεται, όμως, ο σύνδεσμος της κατοικίας ή άλλο παρεμφερές κριτήριο<sup>48</sup>.

iii) Τέλος, κατά τον αρνητικό *sine qua non* όρο (λόγω της αρνητικής διατύπωσης στη ρύθμιση), η ΣυμβΟΟΣΑ αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του βασικού κανόνα τα πρόσωπα που, κατά την εσωτερική νομοθεσία ενός κράτους, θεωρούνται μεν φορολογικοί κάτοικοι αυτού με βάση τα αποδεκτά από τη ΣυμβΟΟΣΑ κριτήρια, ωστόσο, υπόκεινται σε φορολογία μόνο για εισοδήματα από πηγές<sup>49</sup> (όπως π.χ. συμβαίνει σε ορισμένα κράτη για τα μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών που υπηρετούν στην επικράτεια τους<sup>50</sup>).

Εξάλλου, ως ρητώς αναφέρεται στο βασικό κανόνα, ο ανωτέρω μηχανισμός δεν εφαρμόζεται για τα πρόσωπα που χαρακτηρίζονται απευθείας από τη Σ.Α.Δ.Φ. ως φορολογικοί κάτοικοι. Η πρόβλεψη αυτή κατά τη ΣυμβΟΟΣΑ<sup>51</sup> μπορεί να αφορά τα ίδια τα συμβαλλόμενα κράτη, κάθε πολιτική τους υποδιαίρεση, τοπική αρχή και τα ταμεία συντάξεων<sup>52</sup>.

### **γ) Ειδικοί κανόνες (Tiebreaker rules)**

Στις περιπτώσεις που η παραπομπή στην εσωτερική νομοθεσία των κρατών καταλήγει σε σύγκρουση, επειδή το κάθε συμβαλλόμενο κράτος, βασιζόμενο στην εσωτερική του νομοθεσία, θεωρεί το πρόσωπο δικό του φορολογικό κάτοικο, ενεργοποιούνται τα υπερεθνικά κριτήρια<sup>53</sup>, τα

---

<sup>48</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία, ως κίνητρο για την προσέλκυση εισοδημάτων και περιουσίας, ΔΦΝ 2017, τόμος 71, σελ. 770, η οποία αναφέρει παραδείγματα άλλων χωρών, μεταξύ των οποίων η Κύπρος, που θέτει ως προϋπόθεση την παραμονή σε αυτή για χρονική περίοδο 60 ημερών.

<sup>49</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, Η έννοια .. σελ. 275 επ., D. A. Larena, ό.π., σελ. 64 (υποσημ. 169).

<sup>50</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 8.1, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 67.

<sup>51</sup> Η συμπλήρωση αυτή στο βασικό κανόνα έλαβε χώρα με την αναθεώρηση της ΣυμβΟΟΣΑ το 1995 (τα ταμεία συντάξεων – recognized pension fund – προστέθηκαν το 2017) και έχει την έννοια ότι οι εν λόγω «οντότητες» έχουν το δικαίωμα να επικαλούνται τις διατάξεις μιας Σ.Α.Δ.Φ. υπό την προϋπόθεση ότι τις περιλαμβάνει ρητά, άλλως δεν προστατεύονται, βλ. σχετικά Β. Βινιέρη, Η έννοια .. σελ. 275 επ.

<sup>52</sup> Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως τυχόν φορολογικών απαλλαγών, βλ. σχετικά OECD, 2017 Update to the OECD Model Tax Convention, OECD Publishing, 2017 (Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>), παρ. 8.6, σελ. 74.

<sup>53</sup> Σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 5 και 7 πρόκειται για ειδικούς όρους στη σύμβαση, βάσει των οποίων θα προσδιορίζεται σε ποια από τις δύο προσεγγίσεις της έννοιας της κατοικίας θα δίνεται προτεραιότητα. Αυτό δεν σημαίνει ότι ορίζονται ειδικοί κανόνες σχετικά με την έννοια της κατοικίας, ούτε ότι η εσωτερική νομοθεσία του κράτους παραβλέπεται λόγω ασυμβατότητας με τους εν λόγω κανόνες. Απλά σε περίπτωση σύγκρουσης πρέπει αναγκαστικά να προκριθεί μία από τις δύο αξιώσεις και, ακριβώς επ' αυτού, το άρθρο προτείνει τη θέσπιση ειδικών κανόνων. Η εσωτερική νομοθεσία δεν μπορεί να αποτελέσει τη βάση για την επίλυση της σύγκρουσης, βλ. Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 67. Βλ. επίσης Χ. Αναγνωστόπουλος, Τα σχόλια της Επιτροπής του Ο.Ο.Σ.Α. για το άρθρο 4 που αφορά στον ορισμό του κατοίκου στο μοντέλο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, ΔΦΝ 2007, τόμος 61, σελ. 28.

οποία στοχεύουν στον κατά το δυνατό στενότερο σύνδεσμο με το κράτος. Η άρση της σύγκρουσης είναι υποχρεωτική, καθώς ισχύει η αρχή της αποκλειστικότητας, δηλαδή ένα πρόσωπο δεν μπορεί να έχει δύο φορολογικές κατοικίες.<sup>54</sup>

### **i. φυσικά πρόσωπα (tiebreaker rule for individuals)**

*§2 Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*

*a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*

*b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*

*c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*

*d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.*

Για τα φυσικά πρόσωπα, τίθενται περισσότερα κριτήρια σε ιεραρχική σχέση, οπότε η κατάφαση του προηγούμενου αποκλείει την εφαρμογή του επόμενου<sup>55</sup>. Για το λόγο αυτό, εξάλλου, έγινε προσπάθεια το επικρατούν κριτήριο (preference criterion) να είναι τέτοιας φύσης, ώστε να μην υπάρχει καμία αμφιβολία ότι πληρούται από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο μόνο σε ένα κράτος και, ταυτόχρονα, να αποτυπώνει την ύπαρξη τέτοιων δεσμών που να θεωρείται φυσικό επακόλουθο να εκχωρηθεί το δικαίωμα φορολόγησης στο συγκεκριμένο κράτος<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> Βλ. D. A. Larena, ό.π., σελ. 66, Α. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1655, Χ. Φλώρου & Κ. Ζούβια, Ζητήματα φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων και η εμπειρία του Συνηγόρου του Πολίτη, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2017, τεύχος 139. σελ. 627 επ..

<sup>55</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1652 και Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων..., ό.π., σελ. 1348, κατά την οποία η ιεραρχική σχέση αποκλεισμού δημιουργεί καθεστώς ασφάλειας δικαίου. Άλλωστε, σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 10 'για την επίλυση αυτής της σύγκρουσης, πρέπει να θεσπιστούν ειδικοί κανόνες που θα δίνουν προτεραιότητα στους δεσμούς που διατηρεί το φυσικό πρόσωπο με το ένα κράτος έναντι των δεσμών που διατηρεί με το άλλο κράτος'. Εξάλλου, 'τα πραγματικά περιστατικά στα οποία εφαρμόζονται οι ειδικοί κανόνες είναι αυτά που συντρέχουν στο διάστημα κατά το οποίο ο τόπος κατοικίας του φορολογουμένου επηρεάζει τη φορολογική υποχρέωση, διάστημα που ενδέχεται να είναι μικρότερο από μια πλήρη φορολογική περίοδο. Π.χ. αν κατ' εφαρμογή των ειδικών κανόνων, ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος του κράτους Α από 1/1 έως 31/3 και του κράτους Β για το λοιπό χρόνο, τα κράτη Α και Β οφείλουν να τον λογίζουν ως κάτοικο του κράτους Α για το διάστημα από 1/1 έως 31/3 και κάτοικο του κράτους Β για το λοιπό, βλ. Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 69.

<sup>56</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 10, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 69.

Ειδικότερα, ως προς τα κριτήρια:

**a)** Προτεραιότητα δίνεται στη μόνιμη οικογενειακή εστία (permanent home). Η έννοια αυτή ερμηνεύεται με ευρύτητα, καθώς περιλαμβάνει κάθε τύπο οικογενειακής εστίας (μονοκατοικία, διαμέρισμα που ανήκει ή μισθώνεται από το φυσικό πρόσωπο, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο), τελεί, ωστόσο, υπό δύο προϋποθέσεις: 1. την ύπαρξη του στοιχείου της μονιμότητας<sup>57</sup>, με την έννοια να είναι η εστία ανά πάσα στιγμή διαθέσιμη<sup>58</sup>, και 2. την ύπαρξη της βούλησης του προσώπου να την καταστήσει οικογενειακή εστία<sup>59</sup>. Απαιτείται, δηλαδή, να συντρέχουν σωρευτικά το πραγματικό και το βουλευτικό στοιχείο (corpus και animus)<sup>60</sup>, ενώ στο πλαίσιο της οικογένειας δεν υπάγονται μόνο ο/η σύζυγος και τα τέκνα<sup>61</sup>.

Αν δεν μπορεί να διαπιστωθεί η μόνιμη οικογενειακή εστία, αναζητείται το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων (centre of vital interests), δηλαδή το κράτος με το οποίο το πρόσωπο διατηρεί τους στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς. Στο πλαίσιο αυτό, εξετάζονται οικογενειακές και κοινωνικές σχέσεις, επιχειρηματικές, πολιτικές, πολιτιστικές κ.λπ. δραστηριότητες, ο τρόπος διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων, οι δεσμοί με δημόσιες αρχές και φορείς (π.χ, ασφαλιστικά ταμεία) κ.λπ.<sup>62</sup>

---

<sup>57</sup> Προϋποτίθεται, επομένως, το φυσικό πρόσωπο να έχει οργανώσει και να διατηρεί την οικογενειακή εστία για μόνιμη χρήση, σε αντίθεση με τη διαμονή σε ένα συγκεκριμένο τόπο υπό συμβάσεις που καθιστούν προφανές ότι η διαμονή πρόκειται να είναι μικρής διάρκειας, βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 12, 13, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 69-70.

<sup>58</sup> Δεν πληρούται, επομένως, όταν η εστία είναι περιστασιακά διαθέσιμη, δηλαδή για διάστημα το οποίο οι λόγοι της διαμονής επιβάλλουν να είναι μικρής διάρκειας (ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό – εκπαιδευτικό ταξίδι, παρακολούθηση μαθημάτων σε σχολή κλπ.), βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 12, 13, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 69-70. Ούτε βέβαια η μονιμότητα αναφέρεται σε οικία που το φυσικό πρόσωπο την εκμισθώνει σε τρίτους βλ. OECD, 2017 Update..., ό.π., παρ. 13, σελ. 75.

<sup>59</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 12, 13, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 69-70. Βλ. επίσης D. A. Larrea, ό.π., σελ. 67-68, που καταλήγει στο ότι, από τεχνικής απόψεως, ένα πρόσωπο μπορεί να έχει περισσότερες ιδιόκτητες κατοικίες, στις οποίες μπορεί να κατοικήσει σε διάφορα χρονικά διαστήματα, όμως μόνο μία από αυτές θεωρείται μόνιμη οικογενειακή εστία για φορολογικούς σκοπούς, ενώ οι λοιπές έχουν την έννοια της δεύτερης ή τρίτης κατοικίας.

<sup>60</sup> Προϋποτίθεται, δηλαδή, το αντικειμενικό γεγονός διατήρησης στέγης σε ένα από τα δύο κράτη και η βούληση του φυσικού προσώπου και της οικογένειάς του να καταστήσουν αυτή τη στέγη οικογενειακή εστία, βλ. A. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1652-1653.

<sup>61</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1212/2019, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018, ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016, κατά τις οποίες για τη διάγνωση της μόνιμης κατοικίας συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα).

<sup>62</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 15, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 70, στο οποίο – μεταξύ άλλων – αναφέρεται ότι 'Σε περίπτωση που ένα πρόσωπο που διαθέτει οικογενειακή εστία σε ένα κράτος δημιουργεί δεύτερη σε ένα άλλο κράτος διατηρώντας παράλληλα την πρώτη, το γεγονός ότι διατηρεί την πρώτη στο περιβάλλον στο οποίο πάντα διαβιούσε, εργαζόταν και διατηρούσε την οικογένεια και τα υπάρχοντά του μπορεί, σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία, να αποτελεί στοιχείο που να

b) Αν τα ζωτικά συμφέροντα δεν συγκλίνουν σε έναν και μόνο τόπο<sup>63</sup>, ενεργοποιείται το επόμενο κριτήριο<sup>64</sup>, η συνήθης διαμονή (habitual abode), οπότε εξετάζεται η διάρκεια, η συχνότητα και, συμπληρωματικά, η περιοδικότητα της παραμονής ενός προσώπου σε ένα κράτος, ως μέρος της καθημερινότητάς του και όχι εξαιτίας έκτακτων συνθηκών.<sup>65</sup>

c) Αν δεν διαπιστώνεται ούτε η συνήθης διαμονή, ακολουθεί επικουρικά το τεκμαρτό κριτήριο, η ιθαγένεια (national).<sup>66</sup>

d) Τέλος, αν το πρόσωπο φέρει την υπηκοότητα και των δύο συμβαλλόμενων κρατών ή κανενός από αυτά, η σύγκρουση επιλύεται μέσω αμοιβαίας συμφωνίας (mutual agreement) των κρατών κατά τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού (άρθρο 25 ΣυμβΟΟΣΑ).

## ii. μη φυσικά πρόσωπα (tiebreaker rule for companies)

*(Before the 2017 revision)*

*§3 Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.*

*(After the 2017 revision)*

*§3 Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both*

αποδεικνύει ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων εξακολουθεί να βρίσκεται στο πρώτο κράτος'. Βλ. επίσης D. A. Larena, ό.π., σελ. 68-69 που αναφέρει ότι πρόκειται για κριτήριο πιο ευρύ σε σχέση με την εγκατάσταση. Ακόμη βλ. A. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1653 και ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020.

<sup>63</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016, κατά την οποία η αδυναμία διάγνωσης του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων, είναι ζήτημα ουσιαστικού δικαίου και όχι απόδειξης και, επομένως, δεν τίθεται ζήτημα συμπλήρωσης των αποδείξεων, ούτε και κατανομής του βάρους αποδείξεως, παρά πρέπει να εφαρμοστούν τα επόμενα κριτήρια της Σύμβασης.

<sup>64</sup> Σύμφωνα, άλλωστε, με τα Ερμηνευτικά Σχόλια, της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 16, το εδάφιο β' ενεργοποιείται αν α) ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε αμφότερα τα συμβαλλόμενα κράτη και δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί σε ποιο από τα δύο βρίσκεται το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του ή β) ένα φυσικό πρόσωπο δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, βλ. Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 70.

<sup>65</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 17 και 18, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 70-71, στα οποία αναφέρεται ότι για τον εντοπισμό της συνήθους διαμονής 'λαμβάνονται υπόψη οι διαμονές που πραγματοποιεί το φυσικό πρόσωπο όχι μόνο στη μόνιμη οικογενειακή εστία στο συγκεκριμένο κράτος αλλά και σε οποιοδήποτε άλλο τόπο στο κράτος αυτό (...) χωρίς να είναι ανάγκη να εξακριβώνονται οι λόγοι για τους οποίους πραγματοποιούνται'. Βλ. επίσης OECD, 2017 Update., ό.π., παρ. 19, 91.1, σελ. 76, που ουσιαστικά καταλήγει σε σχέση με τη συνήθη διαμονή ότι δεν πρόκειται για ποσοτικό κριτήριο και ότι, παρότι δεν καθορίζεται η διάρκεια, θα πρέπει ωστόσο να καλύπτει επαρκή χρόνο, ώστε να επιβεβαιώνεται ότι η συχνότητα, η διάρκεια και η περιοδικότητα της διαμονής αποτελούν μέρος της ρουτίνας του φυσικού προσώπου. Βλ. επίσης D. A. Larena, ό.π., σελ. 69-70 και A. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1653-1654.

<sup>66</sup> Βλ. D. A. Larena, ό.π., σελ. 70 που διαπιστώνει ότι στο σημείο αυτό η ΣυμβΟΟΣΑ απαιτεί πλέον ένα επίσημο συνδυαστικό στοιχείο. Βλ. επίσης A. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1652.

*Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.*

Για τα μη φυσικά πρόσωπα, η σύγκρουση προκύπτει κυρίως στις περιπτώσεις που το ένα συμβαλλόμενο κράτος θέτει ως συνδετικό στοιχείο τον τόπο σύστασης και το άλλο τον τόπο πραγματικής διοίκησης<sup>67</sup>. Παρότι ο τόπος σύστασης ανευρίσκεται εύκολα<sup>68</sup>, θεωρήθηκε ως ανεπαρκής λύση να δοθεί προβάδισμα σε ένα καθαρά τυπικό κριτήριο<sup>69</sup>. Για το λόγο αυτό η ΣυμβΟΟΣΑ προέκρινε την έδρα της πραγματικής διοίκησης (place of effective management)<sup>70</sup>, δηλαδή του τόπου όπου λαμβάνονται οι στρατηγικής σημασίας αποφάσεις που αφορούν τη διοίκηση ολόκληρης της εταιρείας (Key Decisions)<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> Βλ. D. A. Larena, ό.π., σελ. 70 και Β. Βινιέρη, Εταιρίες..., ό.π., σελ. 266 επ., η οποία κάνει αναφορά σε εταιρείες με διπλή κύρια έδρα, δηλαδή αυτές που ιδρύονται σε ένα κράτος, σύμφωνα με το δίκαιο αυτού, μεταφέρουν όμως την κεντρική διοίκησή τους σε άλλο κράτος.

<sup>68</sup> Στην περίπτωση του τόπου σύστασης υπάρχει μεγαλύτερη βεβαιότητα, καθώς το εθνικό δίκαιο είναι αυτό που καθορίζει τις προϋποθέσεις για τη φορολογική κατοικία, σε αντίθεση με τον τόπο πραγματικής διοίκησης, τον οποίο αποφασίζουν τα μέλη. Ως προς τον τόπο σύστασης, εξάλλου, το ΔΕΚ έχει κρίνει ότι εθνικά κριτήρια με αυξημένες αυστηρές διατυπώσεις δεν είναι συμβατά με την ελευθερία εγκατάστασης. Βλ. A. R. Ribes, ό.π., σελ. 607 και 613, η οποία παραθέτει σχετική νομολογία του ΔΕΚ.

<sup>69</sup> Βλ. OECD, 2017 Update..., ό.π., παρ. 22, σελ. 77.

<sup>70</sup> Σημειωτέο ότι ο τόπος της πραγματικής διοίκησης δεν ταυτίζεται με τον τόπο της διοίκησης: ο τόπος της πραγματικής διοίκησης είναι ο τόπος στον οποίο ασκείται, σε ανώτατο επίπεδο, η διοίκηση και ο έλεγχος της εταιρείας, όπου λαμβάνονται βασικές αποφάσεις για όλους τους τομείς αυτής (High Level Policy), σε αντίθεση με τον τόπο διοίκησης στον οποίο υλοποιούνται, μετατρέπονται σε πράξη οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε ανώτατο επίπεδο, βλ. Β. Βινιέρη, Εταιρίες..., ό.π., σελ. 266 επ. Εξάλλου, ένα μόρφωμα μπορεί να έχει περισσότερους από έναν τόπους διοίκησης αλλά μόνο μία έδρα πραγματικής διοίκησης κάθε δεδομένη χρονική στιγμή, βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 24, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 71.

<sup>71</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 24.1, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 72, σύμφωνα με τα οποία 'Οι αρμόδιες αρχές που είναι επιφορτισμένες να εφαρμόζουν την παρ. 3 οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως πού διεξάγονται συνήθως οι συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου οργάνου, πού ασκούν συνήθως τις δραστηριότητές τους ο γενικός διευθυντής και τα υπόλοιπα ανώτερα στελέχη, πού ασκείται η καθημερινή διοίκηση του προσώπου, πού βρίσκονται τα κεντρικά γραφεία του προσώπου, το δίκαιο ποιας χώρας διέπει το νομικό καθεστώς του προσώπου, πού φυλάσσονται τα βιβλία και τα στοιχεία του, κατά πόσο η απόφαση ότι το νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος ενός συμβαλλόμενου μέρους αλλά όχι του άλλου για τους σκοπούς της σύμβασης ενέχει τον κίνδυνο αθέμιτης χρήσης των όρων της σύμβασης κλπ.'. Βλ. επίσης Β. Βινιέρη, Εταιρίες..., ό.π., σελ. 266 επ. και Α. R. Ribes, ό.π., σελ. 607-608, η οποία επισημαίνει τον κίνδυνο να προκύψουν προβλήματα από τυχόν διαφορετική ερμηνεία του κριτηρίου μεταξύ των κρατών.

Το κριτήριο αυτό αναμορφώθηκε με την αναθεώρηση της ΣυμβΟΟΣΑ το 2017<sup>72</sup>, προκειμένου να διευρυνθεί και να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις στον εντοπισμό του τόπου της πραγματικής διοίκησης από τη χρήση νέων τεχνολογιών επικοινωνίας<sup>73</sup>. Πλέον η ΣυμβΟΟΣΑ προβλέπει την, κατά περίπτωση, εξέταση της φορολογικής κατοικίας από τα κράτη, τα οποία, με αμοιβαία συμφωνία, αποφασίζουν ad hoc το κριτήριο, συνεκτιμώντας τον τόπο πραγματικής διοίκησης, τον τόπο σύστασης και οποιονδήποτε άλλο σχετικό παράγοντα<sup>74</sup>. Τυχόν ασυμφωνία των κρατών καταλήγει σε βάρος του ενδιαφερόμενου προσώπου, το οποίο δεν θα τύχει φορολογικών προνομίων, παρά μόνο, εφόσον και στο βαθμό που το συμφωνήσουν τα κράτη.

Σημειωτέο ότι η εν λόγω τροποποίηση δεν προβλέπεται να ενσωματωθεί στις συναφθείσες από την Ελλάδα Σ.Α.Δ.Φ. μέσω της σύμβασης MLI (Multilateral Instrument<sup>75</sup>), καθώς η χώρα μας διατύπωσε επιφύλαξη ως προς την εφαρμογή της σχετικής διάταξης (άρθρο 4)<sup>76</sup>, διατηρώντας την ήδη ισχύουσα σε έκαστη Σ.Α.Δ.Φ. ρύθμιση.

## Γ. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Σε περίπτωση τυπικής πλήρωσης των προϋποθέσεων του βασικού κανόνα – για παράδειγμα όταν ένα νομικό πρόσωπο ιδρύεται σε ένα κράτος, προκειμένου να γίνει φορολογικός του κάτοικος, χωρίς όμως να διατηρεί άλλη σχέση στην επικράτειά του – θα πρέπει, βάσει της αρχής *pacta sunt servanda*, να του χορηγούνται κανονικά τα φορολογικά

---

<sup>72</sup> Η νέα μορφή είχε ήδη διατυπωθεί ως πρόταση στα ερμηνευτικά σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ για το άρθρο 4 (παρ. 24.1) με την αναθεώρηση του 2008 και στη συνέχεια συμπεριλήφθηκε στην προτεινόμενη δράση 6 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ (BEPS – Action 6), βλ. σχετικά στο διαδικτυακό τόπο <https://www.oecd.org/tax/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf> (σελ. 17-18).

<sup>73</sup> Βλ. OECD, 2017 Update., ό.π., παρ. 23, σελ. 77. Βλ. επίσης Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 24.1, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 71-72 και D. A. Larena, ό.π., σελ. 7.

<sup>74</sup> Εξάλλου, οι αρμόδιες αρχές που λαμβάνουν την απόφαση οφείλουν να διευκρινίσουν ποιο χρονικό διάστημα καλύπτει η απόφαση, βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 4, παρ. 24.1, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 72.

<sup>75</sup> Πρόκειται για τη σύντομη ονομασία της ‘Πολυμερούς Σύμβασης για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμφωνίες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών’ (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016) η οποία ανευρίσκεται στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> ).

<sup>76</sup> Βλ. την MLI Position που κατέθεσε η Ελλάδα με την υπογραφή της σύμβασης MLI στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-greece.pdf> στην οποία διατυπώνει την επιφύλαξη της – μεταξύ άλλων – για το άρθρο 4 της σύμβασης MLI, το οποίο αναφέρεται στις οντότητες με διπλή έδρα (τελευταία ανάκτηση την 15.10.2020).

προνόμια που απορρέουν από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ.<sup>77</sup>. Ωστόσο, η τήρηση αυτού του κανόνα δεν μπορεί να θεωρείται απόλυτη, καθώς σκοπός των Σ.Α.Δ.Φ. είναι να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, χωρίς, ωστόσο, να δημιουργούν ευκαιρίες μειωμένης, πολλώ μάλλον, μη φορολόγησης<sup>78</sup>, με δεδομένο, άλλωστε, ότι η καταχρηστική χρήση των Σ.Α.Δ.Φ. υπονομεύει τη φορολογική κυριαρχία των κρατών, λόγω της παροχής συμβατικών προνομίων σε ακατάλληλες περιστάσεις, στερώντας τα από φορολογικά έσοδα<sup>79</sup>.

Στην κατεύθυνση αυτή, γίνεται προσπάθεια συνεχούς ανάπτυξης του πλέγματος των κανόνων περί φοροαποφυγής<sup>80</sup>, συμπεριλαμβανομένων των κανόνων κατά του treaty shopping. Με τον όρο αυτό νοείται, εξάλλου, η πρακτική σύναψης συμφωνίας, βάσει της οποίας μη κάτοικος συμβαλλόμενου κράτους επιχειρεί να αποκτήσει τα φορολογικά προνόμια που απολαμβάνει ο φορολογικός κάτοικος<sup>81</sup>. Η απόκτηση φορολογικής κατοικίας – κατά κανόνα σε κράτος με ευνοϊκό δίκτυο Σ.Α.Δ.Φ. – γίνεται από μια εταιρεία ‘δίαυλο’ (conduit company<sup>82</sup>), δηλαδή προσχηματικά, προκειμένου το πρόσωπο να επωφεληθεί συγκεκριμένης Σ.Α.Δ.Φ., δεδομένου ότι η εφαρμογή της θέτει ως πρόκριμα τη φορολογική κατοικία σε συμβαλλόμενο κράτος (βλ. άρθρο 1 ΣυμβΟΟΣΑ). Αντίβαρο στην πρακτική αυτή, η οποία απαντάται συχνότερα σε πολυεθνικούς ομίλους<sup>83</sup>, αποτελούν οι κανόνες αντικαταχρηστικότητας (anti-abuse rules).

Ένας πρώτος τέτοιος κανόνας είναι ο διαχωρισμός του ‘πραγματικού δικαιούχου’ (beneficial owner)<sup>84</sup> από το νόμιμο δικαιούχο και ο αποκλεισμός του τελευταίου από τη

---

<sup>77</sup> Βλ. Β. Βινιέρη, Η έννοια .. σελ. 275 επ., με αναφορά στην περίπτωση της εταιρείας ‘αγωγού’, η οποία επιλέγει, ως τόπο ίδρυσης, κράτος με προνομιακή φορολογική μεταχείριση, προκειμένου να υπαχθεί σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά της τυπικά.

<sup>78</sup> Βλ. σχετικά OECD, 2017 Update ..., ό.π., παρ. 1, σελ. 219.

<sup>79</sup> Βλ. Κ. Σαββαΐδου, Β. Αθανασάκη, Η αξιολόγηση της εφαρμογής του BEPS Project για τη διεθνή φοροαποφυγή και οι τελευταίες εξελίξεις, Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών, 2019, τεύχος 12/2019, σελ. 1564.

<sup>80</sup> Σημειωτέο ότι η πρώτη σχετική σύσταση του ΟΟΣΑ χρονολογείται το έτος 1977, βλ. Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion, 21 September 1977, στο διαδικτυακό τόπο: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0158#mainText> .

<sup>81</sup> Αναφέρεται η έννοια όπως περιλήφθηκε στο σχέδιο δημόσιας συζήτησης για τη Δράση 6 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ (BEPS – Action 6), βλ. σχετικά στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/tax/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf> (σελ. 3).

<sup>82</sup> Άλλως εταιρεία κέλυφος (shell company) ή εταιρεία γραμματοκιβωτίου (letterbox company).

<sup>83</sup> Οι μεθοδεύσεις και στρατηγικές treaty shopping, ως σύνθετες χαρακτηριστικό περιλαμβάνουν, τη χρήση πολυεπίπεδων δομών που καταλήγουν στην κατάχρηση των διατάξεων πολλαπλών φορολογικών συμβάσεων, βλ. Β. Αθανασάκη, Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019, σελ. 143.

<sup>84</sup> Κατά τον ορισμό που υιοθετεί ο ΟΟΣΑ ‘beneficial owners’ είναι τα πρόσωπα που κατέχουν ή ελέγχουν, σε τελικό επίπεδο, ένα νομικό πρόσωπο ή οντότητα, όπως μια εταιρεία, ένα trust, ένα ίδρυμα κλπ., βλ. σχετικά την έκδοση του Global Forum on Transparency and Exchange of Information for tax purposes του ΟΟΣΑ με τίτλο ‘Α



χορήγηση φορολογικών προνομίων (συγκεκριμένα κατά τη φορολόγηση μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων – άρθρα 10, 11 και 12 ΣυμβΟΟΣΑ αντίστοιχα). Η χρησιμοποίηση, δηλαδή, ενός παρένθετου προσώπου, δικαιούχου κατά νομικό μόνο περίβλημα, ως φορολογικού κατοίκου για την εφαρμογή μιας Σ.Α.Δ.Φ., που άλλως δεν θα εφαρμοζόταν, αντιμετωπίζεται με τον αποκλεισμό του από τα φορολογικά προνόμια (μικρότερους συντελεστές φορολόγησης στο κράτος πηγής) που απολαμβάνει ο πραγματικός δικαιούχος<sup>85</sup>.

Εξάλλου, με την αναθεώρηση του 2017, εισήχθη στη ΣυμβΟΟΣΑ (άρθρο 29) δυνατότητα σωρευτικής ή διαζευκτικής επιλογής ενός ειδικού (παρ. 1-8) και ενός γενικού (παρ. 9) αντικαταχρηστικού κανόνα<sup>86</sup>. Ειδικότερα, πρόκειται, αφενός, για τον ειδικό κανόνα περιορισμού απόκτησης προνομίων (LOB – Limitation of Benefits) στα πρόσωπα τα οποία, πέραν της φορολογικής κατοικίας, πληρούν πρόσθετες παραμέτρους. Ο κανόνας LOB συνεπάγεται, δηλαδή, την πραγματοποίηση μιας σειράς σχετικά αντικειμενικών ελέγχων για τον προσδιορισμό του εάν μια οντότητα ιδρύθηκε, αποκτήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία για σκοπούς treaty shopping<sup>87</sup>. Αφετέρου, πρόκειται για τον κανόνα ελέγχου του προέχοντος σκοπού (PPT – Principle Purpose Test), ο οποίος, λειτουργώντας ως γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας (general anti-abuse rule), επιτρέπει σε ένα κράτος να αρνείται τη χορήγηση φορολογικών

---

beneficial Ownership Implementation Toolkit’, 2019, διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>. Σημειώτέ ότι η πρώτη δικαστική απόφαση που ερμήνευσε την έννοια ‘beneficial owner’ είναι η *Indofood International Finance Ltd v JPMorgan Chase Bank N.A. London Branch*, Court of Appeal, 2<sup>nd</sup> March 2006, ενώ η απόφαση *Her Majesty the Queen v Prevost Car Inc.*, 2008 TCC 231 (που επικυρώθηκε από το Ομοσπονδιακό Δικαστήριο – 2009 FCA 57) έθεσε τέσσερα κριτήρια για τον ορισμό του πραγματικού δικαιούχου (παρ. 100): αφενός ίδια χρήση και απόλαυση, αφετέρου ανάληψη ελέγχου και κινδύνου. Ο ορισμός του beneficial owner έχει απασχολήσει και το ΔΕΕ, στο πλαίσιο της οδηγίας 2003/49/ΕΚ περί τόκων και δικαιωμάτων συνδεδεμένων εταιρειών, το οποίο έχει κρίνει ότι ο όρος ‘δεν αφορά έναν τυπικώς προσδιοριζόμενο λήπτη, αλλά την οντότητα που καρπώνεται από οικονομική άποψη τους εισπραχθέντες τόκους και, ως εκ τούτου, έχει την ευχέρεια να καθορίζει ελεύθερα πώς θα χρησιμοποιηθούν’, βλ. Απόφαση του ΔΕΕ της 26-2-2019, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-115, 118, 119, 299/16 N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134.

<sup>85</sup> Βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ σε σχέση με το άρθρο 10, παρ. 12 επ., σε σχέση με το άρθρο 11, παρ. 24 και σε σχέση με το άρθρο 12, παρ. 20, σε Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, ό.π., σελ. 148 επ., 173 και 189 αντίστοιχα.

<sup>86</sup> Το περιεχόμενο του νέου άρθρου αποτέλεσε αντικείμενο της Δράσης 6 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ (BEPS – Action 6), βλ. σχετικά σε διαδικτυακούς τόπους: <https://www.oecd.org/tax/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf> και <https://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>, ενώ ο γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας είχε ήδη διατυπωθεί ως πρόταση στα ερμηνευτικά σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ για το άρθρο 1 (παρ. 9.5). Σημειώτέ ότι το 2018 ξεκίνησε η επανεξέταση της Δράσης 6 και τα αποτελέσματα δημοσιεύτηκαν τον Ιανουάριο του 2019, βλ. σχετικά στο διαδικτυακό τόπο: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping\\_9789264312388-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping_9789264312388-en#page1), ενώ ακολούθησε δεύτερη έκθεση αξιολόγησης το Μάρτιο του 2020, βλ. σχετικά στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-second-peer-review-report-on-treaty-shopping.pdf>.

<sup>87</sup> Βλ. Β. Αθανασάκη, *Οι Γενικές Ρήτρες...*, ό.π., σελ. 148.

προνομίων που προβλέπει η Σ.Α.Δ.Φ. όταν, έχοντας σταθμίσει το σύνολο των πραγματικών περιστατικών και συνθηκών, προκύπτει ότι η συναλλαγή έχει ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την επίτευξη του φορολογικού προνομίου (π.χ. απαλλαγή, αναβολή φορολογίας, επιστροφή φόρου), στο οποίο οδηγεί η Σ.Α.Δ.Φ.<sup>88</sup>. Ακολουθεί σχετικό παράδειγμα<sup>89</sup>:

*Η TCompany, φορολογικός κάτοικος του κράτους T και μητρική μιας πολυεθνικής επιχείρησης, αντιμετωπίζει δυσκολίες στη διαχείριση των δραστηριοτήτων της σε θέματα σχετιζόμενα με μεταφορές, διαφορά ώρας, περιορισμένη διαθεσιμότητα προσωπικού με άπταιστη γνώση ξένων γλωσσών κλπ. Η TCompany επιλέγει το κράτος R, όπου αναπτύσσεται το διεθνές εμπόριο, οι χρηματοοικονομικές αγορές και πλήθος ανθρώπινου δυναμικού υψηλής ειδίκευσης, και ιδρύει σε αυτό τη θυγατρική της RCompany, ως βάση για την ανάπτυξη των ξένων επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων. Η RCompany διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις και το προσωπικό για την εκτέλεση των ανωτέρω δραστηριοτήτων και, ως εκ τούτου, είναι σαφές ότι ασκεί ενεργά επιχειρηματική δραστηριότητα στο κράτος R, όπου είναι φορολογικός κάτοικος. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, η RCompany αναλαμβάνει την ανάπτυξη στο κράτος S νέων εγκαταστάσεων παραγωγής και για το λόγο αυτό ιδρύει τη θυγατρική SCompany ως φορολογικό κάτοικο του κράτους S, στην οποία συνεισφέρει μετοχικό κεφάλαιο, χορηγεί δάνεια και, αντίστροφα, λαμβάνει από αυτή μερίσματα και τόκους βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. R-S.*

*Βάσει του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα, θα πρέπει να ελεγχθεί εάν η RCompany ιδρύθηκε, ως φορολογικός κάτοικος του κράτους R, για να ασκήσει πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα ή για να κάνει χρήση φορολογικού προνομίου και να υπερκεράσει τη Σ.Α.Δ.Φ. T-S. Σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, η RCompany ιδρύθηκε για λόγους επιχειρηματικής αποτελεσματικότητας και χρηματοδότησε τη SCompany στο πλαίσιο άσκησης πραγματικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κατόπιν τούτων και ελλείψει άλλων περιστατικών, ενδεικτικών ότι ένας από τους κύριους σκοπούς για την ίδρυση της RCompany ή τη χρηματοδότηση της SCompany ήταν η απόκτηση των φορολογικών προνομίων της Σ.Α.Δ.Φ. R-S, δεν τυχάνει εφαρμογής εν προκειμένω ο γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 29 παρ. 9.*

Σημειωτέο ότι η Ελλάδα έχει αποδεχθεί να ενσωματώσει την τροποποίηση αυτή στις Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει μέσω της σύμβασης MLI (άρθρο 7)<sup>90</sup>.

<sup>88</sup> Προβλέπεται ρητή εξαίρεση (επομένως έχει εφαρμογή η Σ.Α.Δ.Φ.) στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι η επίτευξη του φορολογικού προνομίου υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες συνάδει με το αντικείμενο και το σκοπό των σχετικών ρυθμίσεων της Σ.Α.Δ.Φ.

<sup>89</sup> Βλ. σχετικά OECD, 2017 Update ..., ό.π., παρ. 169 επ., σελ. 277 επ., με παράθεση πληθώρας γενικών παραδειγμάτων. Εν προκειμένω αναφέρεται το παράδειγμα H στην παρ. 182, σελ. 284.

<sup>90</sup> Για τις ειδικότερες παρατηρήσεις (notifications) που διατύπωσε η Ελλάδα, ειδικότερα ως προς την εφαρμογή του ειδικού κανόνα LOB βλ. την ήδη αναφερθείσα MLI Position στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-greece.pdf>.

### III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Φ.Ε.

#### A. ΓΕΝΙΚΑ

Η ρύθμιση του Κ.Φ.Ε. (άρθρο 4 του ν. 4172/2013) για τη φορολογική κατοικία ορίζει πότε ένα πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δηλαδή πότε το ελληνικό κράτος νομιμοποιείται να υπαγάγει κάποιο πρόσωπο σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του. Περαιτέρω, επιλύει τα ανακύπτοντα ζητήματα διπλής κατοικίας στις περιπτώσεις που ελλείπει σχετική Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών. Ως προς το περιεχόμενό της, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα, η ρύθμιση θέτει τα κρίσιμα για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας συνδετικά στοιχεία, με χωριστή αναφορά στα φυσικά και στα νομικά πρόσωπα – νομικές οντότητες.

Με τη διάταξη αυτή, εξάλλου, εκσυγχρονίστηκε η προϊσχύουσα ρύθμιση του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, μετά των τροποποιήσεων που της είχε επιφέρει το άρθρο 12 του ν. 3943/2011 (με ισχύ από 31.3.2011 έως 31.12.2013). Στόχος, άλλωστε, υπήρξε η, κατά το δυνατόν, οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου αναφορικά με τη φορολογική κατοικία. Παράλληλα, με τη σύνδεση της έννοιας της φορολογικής κατοικίας με αυτή του φορολογουμένου, εγκαταλείφθηκε το προϊσχύον σύστημα της απαρίθμησης των υποκειμένων του φόρου.<sup>91</sup>

Έκτοτε, η νέα ρύθμιση του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. τροποποιήθηκε σε σημεία της, δυνάμει των ν. 4223/2013, 4549/2018 και 4646/2019, στοχευμένα προς άρση αμφισβητήσεων σε σχέση με το πότε λογίζεται ένα πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και με κατεύθυνση την ευθυγράμμιση της διάταξης με την ερμηνεία της ΣυμβΟΟΣΑ. Στενό παρακολούθημα της ρύθμισης αποτελεί, εξάλλου, η διάταξη του άρθρου 8 Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) περί φορολογικού εκπροσώπου, δηλαδή του προσώπου που υποχρεούται να ορίσει ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, χωρίς ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, προκειμένου να παραλαμβάνει νομίμως τα αποστέλλόμενα σε αυτόν από την ελληνική φορολογική διοίκηση<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup> Βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013 (άρθρα 3 και 4).

<sup>92</sup> Βλ. τη σχετική Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1283/30.12.2013, αλλά και το άρθρο 54 παρ. 1 στ' Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με το οποίο ο μη ορισμός ή η μη αντικατάσταση φορολογικού εκπροσώπου επισύρει πρόστιμο, λόγω της υποχρεωτικότητας της δήλωσης. Σημειωτέο, δε, ότι η Ειδική Έκθεση του Συνηγούρου του Πολίτη, Φορολογία κατοίκων Εξωτερικού – Ζητήματα καθορισμού και μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, Αθήνα, 2014, προτείνει τον προαιρετικό χαρακτήρα του ορισμού φορολογικού εκπροσώπου, έναντι της υποχρέωσης, σε σύμπλευση με την Απόφαση του ΔΕΕ της 5-5-2011, υπόθεση C-267/09 European Commission v Portuguese Republic, ECLI:EU:C:2011:273 (διαθέσιμη η έκθεση στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.synigoros.gr/resources/docs/eidikh-ek8esh.pdf>).

## **B. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ**

### **α) Φυσικά πρόσωπα**

*1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:*

*α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή*

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

*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.*

Ο κανόνας για τα φυσικά πρόσωπα περιλαμβάνει i. τη βασική ρύθμιση, η οποία αναφέρεται στην πραγματική φορολογική κατοικία, ii. την παρέκκλιση του κανόνα, η οποία αναφέρεται στην πλασματική φορολογική κατοικία και, τέλος, iii. ένα αυτοτελές κριτήριο, το οποίο τίθεται σε εφαρμογή επικουρικά, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της βασικής ρύθμισης<sup>93</sup>. Ειδικότερα:

Η βασική ρύθμιση για τα φυσικά πρόσωπα (παρ. 1 α') περιέχει τα συνδεδεμένα στοιχεία που οδηγούν στην απόκτηση φορολογικής κατοικίας, δηλαδή τη μόνιμη ή κύρια κατοικία, τη συνήθη διαμονή, το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων. Τα συνδεδεμένα αυτά στοιχεία τίθενται διαζευκτικά και, επομένως, εξομοιώνονται από πλευράς φορολογικού δικαίου, καθώς η πλήρωση οποιουδήποτε εξ αυτών αρκεί για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας. Ωστόσο, η επιλογή του νομοθέτη για διαζευκτική παράθεση των κριτηρίων, αντί του συστήματος ιεράρχησης που ακολουθεί η ΣυμβΟΟΣΑ, έχει επικριθεί ότι καταλείπει στη διοίκηση ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς την εξειδίκευση τους, με κίνδυνο αφενός τη δημιουργία άδικων καταστάσεων σε βάρος των φορολογουμένων, αφετέρου την αύξηση του όγκου έρευνας της φορολογικής διοίκησης και των διοικητικών διαφορών<sup>94</sup>.

<sup>93</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018, σύμφωνα με τις οποίες η μη απόδειξη της πραγματικής βάσης του τεκμηρίου δεν αποκλείει την εφαρμογή των κριτηρίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 για την εξεύρεση της φορολογικής κατοικίας του διαμένοντος για μεγάλα χρονικά διαστήματα στην Ελλάδα προσώπου.

<sup>94</sup> Βλ. Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ. 331 και Α. 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, τόμος 69, σελ. 585, οι οποίοι προχωρούν σε κριτική ανάλυση του νόμου και αναφορικά με τα επιμέρους συνδεδεμένα στοιχεία. Βλ. επίσης Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων..., ό.π., σελ.1345 και 1349, σύμφωνα με την οποία αποτελεί παράλειψη του νομοθέτη η επιμονή του σε σύστημα χωρίς ιεραρχική διασύνδεση κριτηρίων, ούτε

Ως προς τα επιμέρους συνδεδετικά στοιχεία, η *‘μόνιμη ή κύρια κατοικία’* και το *‘κέντρο των ζωτικών συμφερόντων’*, δηλαδή, κατά την εξειδίκευση του νόμου, ο τόπος που το πρόσωπο έχει *‘τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς’*<sup>95</sup> προσιδιάζουν στην έννοια της κατοικίας σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα<sup>96</sup>. Η έννοια, ωστόσο, της *‘φορολογικής κατοικίας’* είναι ευρύτερη αυτής του Αστικού Κώδικα<sup>97</sup>, καθότι περιλαμβάνει και τη *‘συνήθη διαμονή’*<sup>98</sup>, η οποία ερμηνεύεται σύμφωνα με τη ΣυμβΟΟΣΑ.

---

αλληλοαποκλεισμό, αντί του ασφαλούς μηχανισμού της ΣυμβΟΟΣΑ, καθώς η παράταξη των κριτηρίων παρέχει στη φορολογική διοίκηση ευρεία εξουσία στάθμισης των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών.

<sup>95</sup> Η τροποποίησή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 4646/2019, απάλειψε τους *‘κοινωνικούς’* δεσμούς, οι οποίοι κατά τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ περιλαμβάνονται στην έννοια των προσωπικών δεσμών, βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 4646/2019 (άρθρο 1). Εξάλλου, με το άρθρο 115 παρ. 1 του ν. 4549/2018 η διαζευκτική διατύπωση των δεσμών (χρήση *‘ή’*) αντικαταστάθηκε από συμπλεκτική (χρήση *‘και’*), προς ευθυγράμμιση με τα ερμηνευτικά σχόλια της ΣυμβΟΟΣΑ και με την προϊούσα ελληνική νομολογία, βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 4549/2018 (άρθρο 115 παρ. 1) και ΠΟΛ 1147/26.7.2018 εγκύκλιο, γεγονός το οποίο κατέστησε το κριτήριο πιο ασφαλές.

<sup>96</sup> Βλ. Α. Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, Γ’ Έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή, 2002, σελ. 127, σύμφωνα με τον οποίο κατοικία είναι ο νομικός δεσμός του προσώπου με τον τόπο της κύριας και μόνιμης κατοικίας εγκατάστασής του (ΑΚ 51), ο οποίος αποτελεί το κέντρο των βιοτικών, επαγγελματικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων του. Για την απόκτησή της απαιτείται η πραγματική εγκατάσταση σε έναν τόπο (πραγματικό στοιχείο – *corpus*) και η πρόθεση χρησιμοποίησης αυτού του τόπου ως κέντρου των βιοτικών του σχέσεων (βουλητικό στοιχείο – *animus*). Όπως, άλλωστε, παρατηρεί η Κ. Σαββαΐδου, Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ΔΦΝ 2013, τόμος 67, σελ. 985, η βούληση του ατόμου πρέπει να προκύπτει αντικειμενικά από ορισμένα γεγονότα και δεν αρκεί μόνο η σχετική δήλωσή του π.χ. στο οικείο δημαρχείο. Επίσης, με την παροδική απομάκρυνση, το πρόσωπο δεν αποκτά νέα κατοικία (π.χ. φοιτητές, υπάλληλοι), βλ. σχετικά Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβοκύρης Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ανάλυση Ερμηνεία Ν. 4172/2013, Αθήνα 2014, σελ. 76. Το αυτό κρίθηκε και από τις Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 648/2019, Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 576/2019. Σύμφωνα, άλλωστε, με τις ΣτΕ Τμ.Β’ 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 93/2020 ΣτΕ Τμ.Β’ 1212/2019, ΣτΕ Τμ.Β’ 2105/2018, ΣτΕ Τμ.Β’ 1445/2016 κατοικία είναι ο τόπος όπου το πρόσωπο έχει τη *‘μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του, το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας’*. Εν προκειμένω, αξίζει να αναφερθεί η ερμηνεία που έδωσε στην έννοια της μόνιμης κατοικίας το Ομοσπονδιακό Δικαστήριο της Αυστραλίας (Full Federal Court of Australia), στην υπόθεση *Harding v Commissioner of Taxation*, 2019 FCAFC 29, την οποία επικύρωσε το Ανώτατο Δικαστήριο (High Court), Συγκεκριμένα, έκρινε ότι, για σκοπούς φορολογικής κατοικίας, η *‘μόνιμη κατοικία’* (*permanent place of abode*), θα πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ώστε να αρκεί η αναφορά σε μια πόλη ή σε μια χώρα και δεν χρειάζεται να περιορίζεται σε συγκεκριμένα οίκημα ή κατοικία. Υπό αυτή την έννοια, δεν είναι απαραίτητο ένα πρόσωπο, προκειμένου να μη χαρακτηριστεί ως φορολογικός κάτοικος Αυστραλίας, να κατοικεί σε συγκεκριμένη οικία στο εξωτερικό. Η απόφαση αυτή καλύπτει τις περιπτώσεις προσώπων που κατοικούν στο εξωτερικό σε καταλύματα βραχυπρόθεσμης μίσθωσης.

<sup>97</sup> Βλ. ΤρΔΠΠ 304/2015, ΤρΔΠΠ 1709/2011, σύμφωνα με τις οποίες *‘Η έννοια του όρου φορολογική κατοικία δεν ταυτίζεται πάντοτε με την έννοια του όρου αστική κατοικία’*. Βλ. επίσης σχετικά Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 326. Σημειωτέο, πάντως, ότι μέχρι το 2011 η έννοια της κατοικίας για σκοπούς φορολογικού δικαίου είχε ταυτόσημο περιεχόμενο με την κατοικία του Αστικού Κώδικα (Εγκ. 129/1955).

<sup>98</sup> Η συνήθης διαμονή εισήχθη, ως συνδεδετικό στοιχείο, για πρώτη φορά με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3943/2011, με αυτοτελή ορισμό που συνδεόταν με *minimum* 183 ημέρες παραμονής στην Ελλάδα μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος, ως μαχητό τεκμήριο, βλ. Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 986-988. Πλέον, με την αποσύνδεσή της από χρονικό περιορισμό και την απουσία ορισμού στο νέο Κ.Φ.Ε., η έννοια της συνήθους διαμονής παύει να αποτελεί ποσοτικό κριτήριο και κατέστη ευρύτερη, καθώς μπορεί να στοιχειοθετήσει φορολογική κατοικία και με λιγότερες από 183

Περαιτέρω, προβλέπεται η ύπαρξη πλασματικής φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα (παρ. 1 β') από μέλη της προξενικής και διπλωματικής αντιπροσωπείας, από δημοσίους λειτουργούς παρόμοιου καθεστώτος και από δημοσίους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή. Η ρύθμιση αυτή εισάγεται ως παρέκκλιση του βασικού κανόνα, δηλαδή αρκεί η ιδιότητα του προσώπου και δεν εξετάζεται η συνδρομή συνδετικών στοιχείων.<sup>99</sup>

Τέλος, ο έλληνας νομοθέτης εισήγαγε ένα αυτοτελές κριτήριο προκειμένου να καταλάβει στην εμβέλειά του πρόσωπα, ως προς τα οποία, χωρίς να συντρέχει κάποιο από τα ανωτέρω συνδετικά στοιχεία, βρίσκονται ικανό χρονικό διάστημα στην ελληνική επικράτεια. Συγκεκριμένα, η φυσική παρουσία που υπερβαίνει τις 183 ημέρες<sup>100</sup> εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, δηλαδή ανεξαρτήτως ημερολογιακού έτους, στοιχειοθετεί μαχητό τεκμήριο<sup>101</sup> φορολογικής κατοικίας. Το συνεχές ή διακεκομμένο της παρουσίας είναι αδιάφορο, δεδομένου ότι ο νομοθέτης αναφέρεται σε 183 ημέρες 'αθροιστικά'<sup>102</sup>, ενώ ως έναρξη του χρόνου απόκτησης της φορολογικής κατοικίας θεωρείται η πρώτη ημέρα παρουσίας του προσώπου στην Ελλάδα. Σημειωτέο ότι στην ερμηνεία της 'ημέρας' εντάσσεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, όσο σύντομη κι αν είναι αυτή (π.χ. τμήμα ημέρας, ημέρα

---

ημέρες παραμονής στην Ελλάδα, όπως, άλλωστε, συμβαίνει με τη μόνιμη ή κύρια κατοικία και το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων. Επιπρόσθετα, η φυσική παρουσία που υπερβαίνει τις 183 ημέρες κατέστη αυτοτελές κριτήριο και ανάγεται σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο.

<sup>99</sup> Βλ. Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 45 και Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013 (άρθρο 4), στην οποία παρέχεται διευκρίνιση αναφορικά με τους δημοσίους υπαλλήλους, ότι, δηλαδή, αφορά όσους συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης (ΚΔΔ άρθρο 1 β' Ν. 4270/2014) και υπηρετούν στην αλλοδαπή. Σημειωτέο ότι αντιστοίχου περιεχομένου ρύθμιση προβλεπόταν στο άρθρο 2 παρ. 2 του ν. 2238/1994.

<sup>100</sup> Η συγκεκριμένη χρονική διάρκεια ερείδεται στο άρθρο 15 της ΣυμβΟΟΣΑ, ως κριτήριο για τη φορολόγηση εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία στο κράτος της φορολογικής κατοικίας.

<sup>101</sup> Το τεκμήριο βασίζεται σε ένα αντικειμενικό γεγονός, το οποίο, παρότι δεν ορίζεται ρητά, πρέπει να αποδείξει η φορολογική διοίκηση και το οποίο μπορεί να είναι δεκτικό ανταπόδειξης από το φορολογούμενο, με κάθε πρόσφορο μέσο, στις περιπτώσεις που η απλή coigroge διαμονή, έστω και για χρόνο άνω του ημίσεως του έτους, δεν στοιχειοθετεί κατοικία π.χ. όταν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων βρίσκεται σε άλλο κράτος. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος αρνητικής απόδειξης, ότι δεν έχει κατοικία, βλ. Χ. Παμπούκης, ό.π., σελ. 330, που ασκεί κριτική στη ρύθμιση για μειωμένη ορατότητα νόμου (visibility of law). Πάντως, δεδομένου ότι κάθε μέρος έχει το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του, αν η φορολογική διοίκηση δεν αποδειξει την παρουσία για 183 ημέρες (αρκεί και έμμεση απόδειξη), δεν μπορεί να θεμελιώσει ως τόπο κατοικίας την Ελλάδα μόνο από το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία για την απόδειξη της κατοικίας του σε χώρα εκτός Ελλάδας, καθώς στην περίπτωση αυτή θα παραβιαζόταν η αρχή του διεθνούς φορολογικού δικαίου, κατά την οποία ένα πρόσωπο φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του στη χώρα με την οποία έχει ισχυρό οικονομικό δεσμό, βλ. Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 330. Βλ. επίσης Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 47 και ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 403/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020.

<sup>102</sup> Η διατύπωση της διάταξης πριν την τροποποίηση της με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 4646/2019 έκανε λόγο για συνεχή παρουσία, συμπεριλαμβανομένων συντόμων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, εδάφιο το οποίο απαλείφθηκε προς άρση τυχόν αμφισβητήσεων, βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 4646/2019 (άρθρο 1 παρ. 2).

άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών), ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια<sup>103</sup>. Εκτός εμβέλειας του κριτηρίου τίθενται, ρητώς, τα φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους σκοπούς και για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις 365 ημέρες<sup>104</sup>. Συνάγεται, επομένως, ότι η φυσική παρουσία εντός συνόρων, άνω των 365 ημερών, ανεξαρτήτως και ανεξαιρέτως σκοπού, θεμελιώνει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.<sup>105</sup>

### **β) Νομικά πρόσωπα – νομικές οντότητες**

*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*

Ο κανόνας για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες (παρ. 3) θέτει<sup>106</sup>, ομοίως διαζευκτικά και όχι σωρευτικά ούτε με ιεραρχική σειρά, τα συνδεδεμένα στοιχεία για τη θεμελίωση φορολογικής κατοικίας, δηλαδή το δίκαιο σύστασης ή ίδρυσης, τον τόπο της καταστατικής

<sup>103</sup> Η ερμηνεία αυτή περιλαμβάνεται στην ΠΟΛ 1142/31.5.2012 εγκύκλιο, η οποία, ωστόσο, αναφέρεται στην ομοιάζουσα ρύθμιση περί συνήθους διαμονής βάσει 183 ημερών παρουσίας στην Ελλάδα του προϊσχύοντος καθεστώτος.

<sup>104</sup> Η ρύθμιση αυτή τέθηκε με το άρθρο 21 παρ. 3 του ν. 4223/2013.

<sup>105</sup> Βλ. Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 46 και 49, Β. Αθανασάκη, Επιτομή..., ό.π., σελ. 68-70, Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 987, Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 313.

<sup>106</sup> Το προϊσχύον καθεστώς (ν. 2238/1994) δεν προέβλεπε συνδεδεμένα στοιχεία για την υπαγωγή των νομικών προσώπων σε φόρο εισοδήματος, ωστόσο, η θεωρία και η νομολογία είχαν υιοθετήσει το κριτήριο του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης, κατ' εφαρμογή του άρθρου 10 ΑΚ, βλ. Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 54. Βλ. και ΑΠ 335/2001.

έδρας και, τέλος, σε εναρμόνιση με τη ΣυμβΟΟΣΑ<sup>107</sup>, τον τόπο της πραγματικής έδρας. Επιπλέον, με δεδομένο ότι τα δύο πρώτα συνδετικά στοιχεία καλύπτονται από τυπικότητα, καθώς προκύπτουν άμεσα από τη διαδικασία ίδρυσης και νομιμοποίησης του εκάστοτε νομικού προσώπου, ενώ το κριτήριο της πραγματικής έδρας βασίζεται στα πραγματικά περιστατικά και στις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης (εν τοις πράγμασι φορολογική κατοικία), ο νομοθέτης προσέθεσε στο άρθρο ενδεικτική – και όχι περιοριστική – περιπτωσιολογία για την εξειδίκευση της έννοιας του ‘τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης’ (παρ. 4), με βάση τη διαπλασθείσα νομολογία<sup>108 109</sup>.

---

<sup>107</sup> Γενικά, τα πρότυπα του διεθνούς φορολογικού δικαίου δίνουν προβάδισμα στο κριτήριο του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης (place of effective management) έναντι του τόπου της καταστατικής έδρας, βλ. σχετικά Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013 (άρθρο 4) και Β. Αθανασάκη, *Επιτομή...*, ό.π., σελ. 68. Την ίδια τάση ακολουθούν αλλοδαπά εθνικά δικαστήρια. Π.χ. το ιταλικό Ανώτατο Δικαστήριο (Corte Suprema) με την υπ’ αριθ. 14527/2019 απόφαση, στην υπόθεση Italy v Agusta Holding BV, έκρινε τη συγκεκριμένη εταιρεία ως φορολογικό κάτοικο Ολλανδίας για το λόγο ότι ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης είναι η Ολλανδία και όχι για το λόγο ότι συστάθηκε επί ολλανδικού εδάφους. Το κριτήριο της πραγματικής διοίκησης πληρούται, άλλωστε, κατά το δικαστήριο αφενός από το ότι οι συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου και των μετόχων λαμβάνουν χώρα στην Ολλανδία, αφετέρου από το ότι η εταιρεία διαθέτει στην Ολλανδία τους χώρους για τη διεξαγωγή των διοικητικών και διαχειριστικών δραστηριοτήτων της, ενώ, αντίθετα, το γεγονός ότι ο τόπος κατοικίας κάποιων εκ των διευθυντών της εταιρείας βρίσκεται στην Ιταλία κρίθηκε ότι δεν αρκεί για να θεμελιώσει πραγματική διοίκηση της εταιρείας στην Ιταλία. Μέσω του κριτηρίου της πραγματικής διοίκησης, εξάλλου, το δικαστήριο πέρασε στον τόπο σύστασης, κρίνοντας ότι η εταιρεία δεν συστάθηκε στην Ολλανδία μεθοδευμένα, προκειμένου να επωφεληθεί φορολογικών πλεονεκτημάτων ως προς τα μερίσματα από τη Σ.Α.Δ.Φ. Ιταλίας – Ολλανδίας, όπως υποστήριξε η ιταλική φορολογική διοίκηση. Από την άλλη, η νομολογία του ΔΕΕ φαίνεται πιο συγκρατημένη αναφορικά με τον τόπο άσκησης της πραγματικής διοίκησης, καθότι, ναι μεν τον αναγνωρίζει ως συνδετικό στοιχείο θεμελιωτικό φορολογικής κατοικίας, ωστόσο δεν εγγυάται ότι η μεταφορά του από ένα κράτος σε άλλο θα είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως, βλ. Απόφαση του ΔΕΕ της 27-2-2020, υπόθεση C-405/18 AURES Holdings a.s. v Odvolací finanční ředitelství, ECLI:EU:C:2020:127, σύμφωνα με την οποία ‘εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με το δίκαιο κράτους μέλους η οποία μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διευθύνσεώς της χωρίς η εν λόγω μεταφορά έδρας να επηρεάζει την ιδιότητά της ως εταιρίας του πρώτου κράτους μέλους δύναται να επικαλεστεί το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (ενν. έναντι του κράτους υποδοχής) για να αμφισβητήσει τις φορολογικές συνέπειες που συνδέονται με την εν λόγω μεταφορά έδρας’ (σκέψη 25) και ‘η Συνθήκη δεν εγγυάται σε εταιρία που εμπίπτει στο άρθρο 54 ΣΛΕΕ ότι η μεταφορά της έδρας της πραγματικής της διοίκησης από ένα κράτος μέλος σε άλλο θα είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως. Λαμβανομένης υπόψη της ποικιλομορφίας των ρυθμίσεων των κρατών μελών στον τομέα αυτόν, μια τέτοια μεταφορά δύναται, αναλόγως της περιπτώσεως, να συνεπάγεται για μια εταιρία πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα από φορολογικής απόψεως. Κατά συνέπεια, η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν δύναται να νοηθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος είναι υποχρεωμένο να διαμορφώνει τις φορολογικές διατάξεις του σε συνάρτηση με εκείνες άλλου κράτους μέλους προκειμένου να εγγυάται, σε όλες τις καταστάσεις, έναν φόρο ο οποίος εξαλείφει κάθε ποικιλομορφία που οφείλεται στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)’ (σκέψη 32).

<sup>108</sup> Όπως, δε, επισημαίνει ο Λ. Κορρές, ό.π., σελ. 1541, τα κριτήρια αυτά έχουν διαμορφωθεί κυρίως κατά τη νομολογία εθνικών δικαστηρίων άλλων κρατών.

<sup>109</sup> Βλ. σχετικά Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013 (άρθρο 4), η οποία, ειδικά, αναφορικά με τα δύο πρώτα συνδετικά στοιχεία διευκρινίζει ότι ο τόπος της καταστατικής έδρας συμπίπτει κατά κανόνα, αλλά όχι αναγκαία, με τον τόπο σύστασης ή ίδρυσης.



Ειδικότερα, για τον εντοπισμό του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης συνεκτιμώνται τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 κριτήρια (τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης, λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ετήσιας γενικής συνέλευσης κλπ), ενώ είναι δυνατό να ληφθούν παράλληλα υπόψη πρόσθετα περιστατικά π.χ. του τόπου κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων, η οποία, ωστόσο, όπως διευκρινίζεται ρητώς στο νόμο, δεν αρκεί αφ' εαυτής. Ο κεντρικός άξονας της πραγματικής διοίκησης, βρίσκεται, πάντως, κατά τη νομολογία, στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένα τα όργανα που κινητοποιούν τον οργανισμό του νομικού προσώπου, δηλαδή, στον τόπο όπου συντελούνται οι σπουδαιότερες εκδηλώσεις της υποστάσεώς του, λαμβάνονται οι βασικές για τη λειτουργία του αποφάσεις και διαμορφώνεται η επιχειρηματική πολιτική της επιχειρήσεως<sup>110</sup>.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διατύπωση του νόμου, η πραγματική διοίκηση μπορεί να αφορά οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Συνακόλουθα, κατά τη γραμματική ερμηνεία, η διαπίστωση πραγματικής διοίκησης στην ελληνική επικράτεια είναι ικανή να θεμελιώσει φορολογική κατοικία σε νομικό πρόσωπο – νομική οντότητα, ανεξαρτήτως της χρονικής διάρκειας που ασκείται. Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, η ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου ανάγεται σε ολόκληρο το φορολογικό έτος και όχι στη συγκεκριμένη διάρκεια άσκησης της πραγματικής διοίκησης, καθώς ο νόμος ορίζει ότι *‘ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος’*.

Τέλος, από τη ρύθμιση της φορολογικής κατοικίας νομικών προσώπων εξαιρούνται οι εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν. 27/1975 «περί φορολογίας πλοίων κλπ» και το ν.δ. 2687/1953 «περί επενδύσεων και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού» (άρθρο 72 παρ. 15 Κ.Φ.Ε.). Εξάλλου, η φορολογική κατοικία νομικών προσώπων διακρίνεται σαφώς από την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 6 Κ.Φ.Ε. και 5 ΣυμβΟΟΣΑ), η οποία ανήκει σε επιχειρήσεις, φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής, που φορολογούνται στην Ελλάδα για εισοδήματα αποκλειστικά αποκτηθέντα σε αυτή (εισοδήματα πηγής).

## **Γ. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ**

Ελλείψει Σ.Α.Δ.Φ., η ελληνική νομοθεσία αναλαμβάνει να καταπολεμήσει με ίδια μέσα τυχόν πρόθεση καταχρηστικότητας εκ μέρους φορολογουμένων, δηλαδή τυχόν προσπάθεια

---

<sup>110</sup> Η ερμηνεία αυτή διαπλάστηκε σε μη φορολογικής φύσεως υποθέσεις, ωστόσο, αποτελεί την κρατούσα στην ελληνική νομολογία έννοια της ‘πραγματικής έδρας’, βλ. ενδεικτικά ΑΠ Ολομ 2/2003, ΕφΠερ 151/2016, ΑΠ 1183/2019.

εκμετάλλευσης των κενών από την παράλληλη εφαρμογή περισσότερων δικαίων<sup>111</sup>, με σκοπό να πετύχουν τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης.

Η πρόθεση καταχρηστικής συμπεριφοράς για την απόκτηση φορολογικής κατοικίας εκ μέρους φυσικού προσώπου δεν μπορεί εκ προοιμίου να αποκλειστεί, ωστόσο, φαίνεται λιγότερο συνηθισμένη περίπτωση, λόγω του προσωπικού ‘κόστους’ της φυσικής παρουσίας, της απόκτησης δεσμών σε τρίτο κράτος, κατά τα εκάστοτε προβλεπόμενα σε αυτό συνδεδετικά στοιχεία, και της κατάλυσης προϋφιστάμενων δεσμών με το κράτος προέλευσης. Αντιθέτως, η ίδια συμπεριφορά είναι περισσότερο αναμενόμενη από πλευράς νομικών προσώπων, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που τα συνδεδετικά στοιχεία των εμπλεκόμενων κρατών δεν ομοιάζουν, δηλαδή στις περιπτώσεις που εντοπίζεται κενό από τη διαφορετικότητα των ρυθμίσεων μεταξύ διαφόρων κρατών. Στο πλαίσιο αυτό, η ρύθμιση του Κ.Φ.Ε. για τη φορολογική κατοικία έχει καταστρωθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε να περικλείει η ίδια κανόνες για την αποφυγή καταχρηστικών συμπεριφορών και, συνακόλουθα, την καταπολέμηση της φοροαποφυγής<sup>112</sup>.

Αναφορικά με τα φυσικά πρόσωπα, η πρόβλεψη του αυτοτελούς κριτηρίου των 183 ημερών, αποτελεί ένα δίχτυ ασφαλείας κατά της φοροαποφυγής, καθώς συνδέει, κατά τεκμήριο, την επί μακρόν παραμονή στην ελληνική επικράτεια με απεριόριστη φορολογική υποχρέωση (φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημα). Το τεκμήριο είναι μαχητό, επιρρίπτοντας το βάρος της ανταπόδειξης στο φορολογούμενο, ο οποίος οφείλει να αποδείξει ισχυρότερους δεσμούς με

---

<sup>111</sup> Κατά την ορολογία που χρησιμοποιεί και το ΔΕΕ, θα μπορούσε να γίνει αντίστοιχα λόγος για ‘disparity’, βλ. Απόφαση του ΔΕΚ της 12-12-2002, υπόθεση C-385/00 F.W.L. de Groot v Staatssecretaris, ECLI:EU:C:2002:750 (σκέψη 34), καθώς επίσης G. W. Kofler & R. Mason, Double Taxation: a European switch in time, Columbia Journal of European Law, 2007, σελ. 87 (Ανάκτηση την 27.11.2020 από το διαδικτυακό τόπο: [https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg\\_Kofler/Publications\\_in\\_English/Articles\\_in\\_Journals\\_and\\_Anthologies/Double\\_Taxation\\_14.pdf](https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg_Kofler/Publications_in_English/Articles_in_Journals_and_Anthologies/Double_Taxation_14.pdf)). Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή η ανομοιότητα των εθνικών συστημάτων λειτουργεί αντιστρόφως, δηλαδή προς όφελος του φορολογούμενου.

<sup>112</sup> Σημειωτέο ότι και το προϊσχύον καθεστώς περιείχε διατάξεις με περιεχόμενο αποτρεπτικό καταχρηστικών συμπεριφορών. Καταρχάς, το άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 3943/2011 (όπως προστέθηκε στην παρ. 5 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994) – σύμφωνα με το οποίο φυσικά πρόσωπα με συνήθη διαμονή στην Ελλάδα φορολογούνταν, υπό προϋποθέσεις, μόνο για τα εισοδήματα πηγής, όταν το παγκόσμιο εισόδημά τους φορολογείτο από άλλο κράτος – δεν εφαρμόζονταν όταν το παγκόσμιο εισόδημα φορολογείτο από χώρες που περιλαμβάνονταν στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων χωρών. Η διάταξη, δηλαδή, απέκλειε το φορολογικό πλεονέκτημα στις περιπτώσεις με αυξημένο κίνδυνο φοροαποφυγής. Στο ίδιο πνεύμα κινείται και το άρθρο 12 παρ. 5 και 6 του ν. 3943/2011 (όπως προστέθηκε στις παρ. 7 και 8 του άρθρου 61 και στις παρ. 5 και 6 του άρθρου 76 του ν. 2238/1994 αντίστοιχα), το οποίο θέσπιζε τεκμήρια περί διατήρησης της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα αφενός σε περίπτωση μη προσκόμισης ή εκπρόθεσμης προσκόμισης δικαιολογητικών απόδειξης της φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή (αμάχητο) και αφετέρου σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη (αμάχητο) ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (αρχικώς αμάχητο, στη συνέχεια μαχητό με το άρθρο 38 παρ. 5 του ν. 4141/2013). Με τις διατάξεις αυτές, ομοίως, προλαμβάνονταν φαινόμενα φοροαποφυγής, ωστόσο, το γεγονός ότι εισήγαγαν αμάχητα τεκμήρια αναφορικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας προκάλεσε αμφισβητήσεις ως προς τη συμβατότητά τους με τις ενωσιακές ελευθερίες εγκατάστασης και κυκλοφορίας κεφαλαίων, βλ. Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 989-1017.

έτερο κράτος, προκειμένου να μη θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ακολούθως, η απλή επίκληση δεσμών με κράτος – συνήθως ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος – δεν αρκεί για όποιον καταχρηστικά επιδιώκει να απεμπλακεί από τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα.

Αντίστοιχα, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, καταρχάς, η πρόβλεψη του συνδεδειμένου στοιχείου του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης (φορολογικής κατοικίας εν τοις πράγμασι) καταδεικνύει την προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής που επιδιώκεται μέσω της ίδρυσης εταιρειών σε κράτη με εν γένει ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (συμπεριλαμβανομένων των επονομαζόμενων μη συνεργάσιμων κρατών και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 Κ.Φ.Ε.). Επομένως, εταιρεία που έχει την πραγματική διοίκησή της στην Ελλάδα, ενώ η καταστατική της έδρα βρίσκεται σε έτερο κράτος με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, λογίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά της.<sup>113</sup>

Πρόσθετη δικλείδα ασφαλείας αποτελεί η πρόβλεψη περισσότερων συνδεδειμένων στοιχείων, εν προκειμένω διαζευκτικά εφαρμοζόμενων. Η χρησιμότητα αυτής της ρύθμισης γίνεται κατανοητή από το ακόλουθο πραγματικό παράδειγμα<sup>114</sup>. Η εταιρεία Apple Inc, με μητρική στις Η.Π.Α., ίδρυσε θυγατρικές στην Ιρλανδία και κατάφερε, στο διάστημα 2009-2012, να μη φορολογηθεί για το ποσό των 44 δις US \$, εκμεταλλευόμενη το κενό από την παράλληλη εφαρμογή εθνικών νομοθεσιών που συνδυαστικά κατέληγαν στη μη φορολόγηση της και, συγκεκριμένα, αφενός τη νομοθεσία των Η.Π.Α., όπου η φορολογική κατοικία των νομικών προσώπων οριζόταν από τον τόπο σύστασης της εταιρείας, και αφετέρου τη νομοθεσία της Ιρλανδίας, όπου, αντίστροφα, η φορολογική κατοικία των νομικών προσώπων οριζόταν από τον τόπο άσκησης της πραγματικής διοίκησης. Δεδομένου ότι οι θυγατρικές εταιρείες είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία, αλλά η πραγματική διοίκηση τους ασκείτο στις Η.Π.Α., σε καμία από τις δύο χώρες δεν θεμελιωνόταν φορολογική κατοικία. Κατόπιν τούτων, δημιουργήθηκε μία κατάσταση στην οποία οι θυγατρικές εταιρείες παρέμειναν ‘ορφανές’, χωρίς κράτος φορολογικής κατοικίας, τα δε κέρδη που, υπό άλλες συνθήκες θα φορολογούνταν, χωρίς κράτος φορολόγησης (stateless income). Παρέπεται, επομένως, ότι η πρόβλεψη πλειόνων συνδεδειμένων στοιχείων, τα οποία καλύπτουν τους βασικούς δεσμούς ενός νομικού προσώπου ή μιας νομικής οντότητας με ένα κράτος, λειτουργεί σε βάρος τέτοιων καταστάσεων και ανασταλτικά σε σχέση με τη δυνατότητα φοροαποφυγής.

---

<sup>113</sup> Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, *ό.π.*, σελ. 317-318.

<sup>114</sup> Βλ. αναλυτικά A. Ting, *‘Tax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non Taxation Issue*, *British Tax Review*, 2014, No.1, σελ. 40 επ. (Ανάκτηση την 17.10.2020 από το διαδικτυακό τόπο: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2411297](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297) ).

Την ίδια λειτουργία έχει και το άρθρο 66 Κ.Φ.Ε. περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (EAE – CFC rules)<sup>115</sup>, με το οποίο ουσιαστικά αποτρέπεται η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας νομικού προσώπου – νομικής οντότητας στην αλλοδαπή όταν ο σκοπός της μεταφοράς είναι η αποφυγή της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι φυσικό ή νομικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, οφείλει να συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημά του το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου/οντότητας, στο οποίο μετέχει, στις περιπτώσεις που το τελευταίο είναι φορολογικός κάτοικος μη συνεργάσιμου κράτους ή κράτους με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (πλην Ε.Ε. και υπό προϋποθέσεις Ε.Ο.Χ., εκτός αν πρόκειται για περίπτωση φοροαποφυγής), συντρεχόντων και των λοιπών νόμιμων προϋποθέσεων.

Για σκοπούς αντιμετώπισης της φοροαποφυγής μέσω – μεταξύ άλλων – της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, εισήχθη και το άρθρο 66Α Κ.Φ.Ε. περί φορολόγησης κατά την έξοδο (exit taxation)<sup>116</sup>. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας νομικού προσώπου – νομικής οντότητας σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα συνεπάγεται τη επιβολή φόρου εισοδήματος στην ημεδαπή επί οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους προκύπτει στο έδαφός της από τη μεταφορά ή την έξοδο, ακόμα κι αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμα πραγματοποιηθεί κατά το χρόνο της εξόδου<sup>117</sup>.

Για κάθε άλλη περίπτωση καταχρηστικής συμπεριφοράς προσώπου, η οποία δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί με τη ρύθμιση της φορολογικής κατοικίας, εφαρμόζεται ο γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ.<sup>118</sup>, ο οποίος παρέχει την εξουσία στη φορολογική διοίκηση, αφού συνεκτιμήσει το σύνολο των στοιχείων και περιστάσεων, να μη λάβει υπόψη της κάθε μη γνήσια διευθέτηση, η οποία έχει έναν από τους κύριους σκοπούς της την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων. Παρότι, στην περίπτωση της φορολογικής κατοικίας κατ' άρθρο 4 Κ.Φ.Ε., η εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα φαντάζει σπάνια, στην πράξη θα μπορούσε να οδηγήσει σε θεμελίωση κατοικίας και φορολόγηση του παγκοσμίου εισοδήματος.

---

<sup>115</sup> Το άρθρο 66 Κ.Φ.Ε. εισήχθη προς εναρμόνιση της νομοθεσίας με το άρθρο 7 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ATAD I) και αφού είχε περιληφθεί στην προτεινόμενη δράση 3 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ (BEPS – Action 3).

<sup>116</sup> Το άρθρο 66Α Κ.Φ.Ε. εισήχθη προς εναρμόνιση της νομοθεσίας με το άρθρο 5 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ATAD I), ενώ ως μέτρο δεν είχε προταθεί καθεαυτό από το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (BEPS).

<sup>117</sup> Βλ. και Αιτιολογική Έκθεση ν. 4714/2020 (άρθρο 58).

<sup>118</sup> Με τη διάταξη αυτή υιοθετήθηκε η Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (Βρυξέλλες 6.12.2012), ενώ με το άρθρο 13 του ν. 4607/2019 το άρθρο τροποποιήθηκε προς εναρμόνιση με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ATAD I).

Τέλος, μια εξέλιξη σε τεχνικό επίπεδο ενδέχεται να λειτουργήσει σε βάρος καταχρηστικών στάσεων εκ μέρους των φορολογουμένων. Συγκεκριμένα, τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και υποβάλλουν δήλωση για τα εισοδήματά τους στην Ελλάδα<sup>119</sup>, είναι υποχρεωμένα, αρχής γενομένης από τη δήλωση φορολογικού έτους 2019, να συμπληρώσουν, σε σχετικό πληροφοριακού χαρακτήρα κωδικό επί του εντύπου Ε1, εκτός από τη χώρα φορολογικής κατοικίας, την πλήρη διεύθυνση μόνιμης κατοικίας τους στο εξωτερικό και τον αριθμό φορολογικής ταυτοποίησης στην αλλοδαπή<sup>120</sup>. Η υποχρέωση αυτή, η οποία εισήχθη προς διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών<sup>121</sup> με τρίτα κράτη είναι ικανή να αποθαρρύνει, υπό το φόβο επερχόμενων δυσμενών καταστάσεων, όσους ψευδώς εξακολουθούν να παρουσιάζουν φορολογική κατοικία στην αλλοδαπή, παραλείποντας να δηλώσουν τη μεταφορά της στην Ελλάδα, για να επωφελούνται ευνοϊκότερης φορολόγησης.

#### IV. ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Η φορολογική διοίκηση, προτού επιβάλει φόρο εισοδήματος, είναι υποχρεωμένη να διαπιστώσει τους δεσμούς κάθε προσώπου με το ελληνικό κράτος<sup>122</sup>. Η υποχρέωση αυτή δεν εκτείνεται, ωστόσο, πέραν των συνόρων της, δεν ελέγχεται, δηλαδή, αν παράλληλα υφίστανται ισχυρότεροι δεσμοί με έτερο κράτος. Αποτέλεσμα αυτού είναι να προκύπτουν συγκρούσεις τόσο σε εσωτερικό επίπεδο (σύγκρουση μεταξύ φορολογουμένου και κράτους για το αν στοιχειοθετείται φορολογική κατοικία στην Ελλάδα), όσο και σε διεθνές (σύγκρουση μεταξύ κρατών λόγω διπλής κατοικίας)<sup>123</sup>.

---

<sup>119</sup> Βλ. ΠΟΛ 1067/20.3.2015 εγκύκλιο σύμφωνα με την οποία 'οι κάτοικοι εξωτερικού υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνο όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα, φορολογούμενο με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο, από πηγές Ελλάδας'. Σημειωτέο, δε, ότι σε περίπτωση μη υποβολής, κατά τα ανωτέρω, φορολογικής δήλωσης, η λήψη φορολογικής ενημερότητας από φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού πραγματοποιείται με προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης, χωριστά για κάθε έτος της τελευταίας πενταετίας, ότι δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης για το εκάστοτε φορολογικό έτος.

<sup>120</sup> Βλ. Α.1070/31.3.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

<sup>121</sup> Βλ. ν. 4474/2017, ν. 4378/2016 και ν. 4170/2013 (που ενσωμάτωσαν αντίστοιχα τις Οδηγίες 2015/2376/ΕΕ, 2014/107/ΕΕ και 2011/16/ΕΕ για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών), ν. 4428/2016 (που κύρωσε την Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών), ν. 4153/2013 (που κύρωσε τη Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα), ν. 4493/2017 (που κύρωσε τη συμφωνία Ελλάδας – Η.Π.Α. για την εφαρμογή του νόμου FATCA), άρθρο 26 ΣυμβΟΟΣΑ (όπως έχει ενσωματωθεί στις επιμέρους Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα), καθώς επίσης ν. 4240/2014 (που κύρωσε τη συμφωνία Ελλάδας – Κράτους του Γκέρνσεϊ για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με φορολογικά θέματα).

<sup>122</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ 2014, τόμος 68, σελ. 1543.

<sup>123</sup> Βλ. D. A. Larena, ό.π., σελ. 72-73.

Σε εσωτερικό επίπεδο, στην περίπτωση που σύμφωνα με τη φορολογική αρχή υπάρχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, ενώ ο φορολογούμενος την ‘τοποθετεί’ σε άλλο κράτος, είτε πρωτογενώς, με την έννοια προϋφιστάμενων ισχυρότερων δεσμών με το άλλο κράτος<sup>124</sup>, είτε κατόπιν μεταφοράς της από την Ελλάδα<sup>125</sup>, παρέχεται σε αυτόν το δικαίωμα ανταπόδειξης.

Στο πλαίσιο αυτό, δύναται να προσκομίσει κάθε πρόσφορο στοιχείο<sup>126</sup> (π.χ. εισιτήρια, μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας, λογαριασμούς κοινής ωφέλειας, αποδεικτικά εκπαίδευσης/φοίτησης τέκνων, σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εργασίας από τον εργοδότη, έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες κ.λπ.). Μεταξύ των αποδεικτικών στοιχείων, το πιο ισχυρό είναι το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, δηλαδή το έγγραφο που εκδίδει η εκάστοτε αλλοδαπή φορολογική αρχή για να πιστοποιήσει ότι ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, είναι φορολογικός κάτοικος του κράτους

---

<sup>124</sup> Στην περίπτωση που δεν υφίσταται σύγκρουση, δεν τίθεται θέμα απόδειξης και οι κάτοικοι εξωτερικού που αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, δεν υποχρεούνται να προσκομίζουν δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ., στην οποία υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να αποδείξουν ότι είναι όντως κάτοικοι εξωτερικού, βλ. σχετικά τον από 30.3.2020 επικαιροποιημένο Οδηγό Κατοίκων Εξωτερικού σε Φορολογικά και Τελωνειακά Θέματα που δημοσιεύτηκε αρχικά το 2015 από την τότε Γ.Γ.Δ.Ε., σελ. 11 (Διαθέσιμος στο διαδικτυακό τόπο: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-03/katoikoi\\_exoterikou%20%281%29.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-03/katoikoi_exoterikou%20%281%29.pdf)), ο οποίος έδωσε αρνητική απάντηση ως προς την εφαρμογή από την 1.1.2014 (έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε.), της Απόφασης Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1136/10.6.2013. Σημειωτέο ότι η τελευταία εκδόθηκε – ως τροποποιητική προγενέστερων ΠΟΛ – δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 5 του ν. 3943/2011, όπως προστέθηκε στις παρ. 7 και 8 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, με το οποίο προβλεπόταν για τα φυσικά πρόσωπα υποχρέωση εμπρόθεσμης υποβολής των προβλεπόμενων στην ΠΟΛ δικαιολογητικών, άλλως ενεργοποίηση τεκμηρίου φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα. Η διάταξη αυτή επικρίθηκε για την αυστηρότητά της στις περιπτώσεις που για το εκπρόθεσμο δεν ήταν υπαίτιος ο φορολογούμενος, βλ. Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 989-992.

<sup>125</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β’ 1627/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 1572/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 977/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 418, 419, 420/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 403/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 321/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 274/2020, ΣτΕ Τμ.Β’ 2105/2018 σύμφωνα με τις οποίες ‘στην περίπτωση, εν τούτοις, μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος’. Βλ. και Δ.Ε.Δ. Αθηνών 469/2018. Εξάλλου, όπως προαναφέρθηκε, κατά το προηγούμενο καθεστώς ίσχυε τεκμήριο περί διατήρησης της φορολογικής κατοικίας σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργαζόμενα κράτη (αμάχητο) ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (αρχικώς αμάχητο, στη συνέχεια μαχητό με το άρθρο 38 παρ. 5 του ν. 4141/2013 – βλ. και ΠΟΛ 1260/19.12.2014 εγκύκλιο), το οποίο είχε θεσπιστεί με το άρθρο 12 παρ. 6 του ν. 3943/2011 (όπως προστέθηκε στις παρ. 5 και 6 του άρθρου 76 του ν. 2238/1994) και επικρίθηκε από τη θεωρία. Στις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος δεν είχε δικαίωμα ανταπόδειξης, καθότι κατά τεκμήριο η μεταφορά αυτή θεωρείτο ως υποκρύπτουσα πρόθεση φοροαποφυγής, βλ. Κ. Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 992-1017. Βλ. και Απόφαση του ΔΕΚ της 9-12-2003, υπόθεση C-129/00 Επιτροπή ν Ιταλική Δημοκρατία, ECLI:EU:C:2003:656 (σκέψη 7), σύμφωνα με την οποία τα τεκμήρια δεν θα πρέπει να καθιστούν το δικαίωμα άμυνας και απόδειξης του φορολογουμένου σχεδόν αδύνατο ή υπερβολικά δύσκολο.

<sup>126</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ. Β’ 418, 419, 420/2020 σύμφωνα με τις οποίες ‘Ο ενδιαφερόμενος πρέπει, πέραν του πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας, να προσκομίσει πρόσφορα στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει η μεταβολή της κατοικίας του και η σοβαρότητα της πρόθεσής του να μεταφέρει, κατά μόνιμο και διαρκή τρόπο, το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων και βιοτικών του σχέσεων στην αλλοδαπή’. Βλ. ακόμη ενδεικτικά τη ΣτΕ Τμ. Β’ 1068/2013, η οποία έκρινε ότι αποδεικνύεται ‘συνήθης κατοικία’ κατά την Οδηγία 83/182/ΕΟΚ στην αλλοδαπή με την προσκόμιση της ταυτότητας της εν λόγω χώρας, της φορολογικής δήλωσης και των βεβαιώσεων των ασφαλιστικών ταμείων.

της<sup>127</sup>. Στην περίπτωση, μάλιστα, που το κράτος φορολογικής κατοικίας έχει υπογράψει Σ.Α.Δ.Φ. με την Ελλάδα, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ.<sup>128</sup>, στην οποία είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό, χωρίς να απαιτείται επίσημη μετάφραση (δίγλωσσα έντυπα), ούτε επισημείωση με τη σφραγίδα της Χάγης (Apostille)<sup>129</sup>, όπως στα λοιπά αλλοδαπά δημόσια έγγραφα<sup>130</sup>. Σε κάθε περίπτωση, αν δεν προβλέπεται η έκδοση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας από ένα κράτος, αρκεί η προσκόμιση αντιγράφου του εκκαθαριστικού σημειώματος, και, ελλείψει αυτού, αντιγράφου της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, άλλως σχετική βεβαίωση από δημόσια, δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή.<sup>131</sup> Από την άλλη, έχει κριθεί ότι δεν επαρκούν αυτοτελώς για να στοιχειοθετήσουν φορολογική κατοικία οι ένορκες βεβαιώσεις, τα έγγραφα που αφορούν αποκλειστικά την αστική κατοικία ή η βεβαίωση κατοικίας που αναφέρεται σε παλαιότερα οικονομικά έτη<sup>132</sup>.

Εξαιρετικά, η απόδειξη μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή αντιμετωπίζεται με αυστηρότερα κριτήρια, λόγω της κατάλυσης του δεσμού με τη

---

<sup>127</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1654, D. A. Larena, ό.π., σελ. 66, Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 329, η οποία επισημαίνει ότι η χορήγηση του πιστοποιητικού από ένα κράτος γίνεται ύστερα από έναν σχετικό έλεγχο για το αν ένας φορολογούμενος φορολογείται στο κράτος αυτό για το παγκόσμιο εισόδημά του και, επομένως, το πιστοποιητικό υπονοεί ότι το πρόσωπο έχει την κατοικία του στο κράτος αυτό, γεγονός που σε σχέση με την Ελλάδα σημαίνει ότι, καταρχήν το πρόσωπο αυτό δεν μπορεί να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, βάσει την αρχής της αποκλειστικότητας της κατοικίας. Βλ. και ΣτΕ Τμ.Β' 321/2020 σύμφωνα με την οποία 'εκ της παρεχόμενης στο πιστοποιητικό αυτό βεβαιώσεως (...) συνάγεται, εμμέσως πλην σαφώς, ότι, κατά την εκτίμηση των κυπριακών φορολογικών αρχών, η αιτούσα είχε τη συνήθη διαμονή της στη χώρα αυτή'. Εν κατακλείδι, το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας είναι ισχυρό αποδεικτικό στοιχείο, ωστόσο, δεν παρέχει πλήρη απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του προσώπου, το οποίο πρέπει να προσκομίσει και άλλα πρόσφορα στοιχεία, βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 977/2020.

<sup>128</sup> Με εξαίρεση τις Η.Π.Α. και την Τουρκία που εκδίδουν δικό τους πιστοποιητικό, όπου, επίσης, δεν απαιτείται επισημείωση της Χάγης.

<sup>129</sup> Βλ. 1055834 ΕΞ 2019.

<sup>130</sup> Βλ. και 172 ΚΔΔικ, 146 παρ. 3 ΚΦΔικ και ΣτΕ Τμ.Β' 3821/2005 κατά την οποία 'εφ' όσον τα προσκομισθέντα πρωτοδίκως ξενόγλωσσα έγγραφα δεν συνοδεύονταν από επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα κατά το άρθρο 146 τού Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ευχέρεια είχε και όχι υποχρέωση να εκδώσει προδικαστική απόφαση προκειμένου να καταστεί παραδεκτή η προσκομιδή το πρώτον ενώπιόν του των εγγράφων αυτών μεταφρασμένων επισήμως'.

<sup>131</sup> Βλ. ΠΟΛ 1260/19.12.2014 εγκύκλιο, η οποία συμπληρώνει ότι, αν προσκομιστούν τα ανωτέρω, γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου, η διατήρηση τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Βλ. και Δ.Ε.Δ. Αθηνών 3066/2018. Όμοια και η Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1378/2018 που αναφέρεται σε εκκαθαριστή ημεδαπής εταιρείας.

<sup>132</sup> Βλ. ΤρΔΠΠ 304/2015 και ΤρΔΠΠ 1709/2011.

Ελλάδα<sup>133</sup>. Συγκεκριμένα, απαιτείται, πλέον του κατά τα ανωτέρω πιστοποιητικού<sup>134</sup>, η προσκόμιση δικαιολογητικών με ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασης στην αλλοδαπή, προκειμένου να διαπιστωθεί η συμπλήρωση τουλάχιστον 183 ημερών στη χώρα αυτή, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος<sup>135</sup>, άλλως πιστοποιητικών φορολογικής κατοικίας των δύο προηγούμενων ετών από το αλλοδαπό κράτος στο οποίο ο αιτών δηλώνει κάτοικος<sup>136</sup>. Ειδικά, δε, στην περίπτωση συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, εκ των οποίων ο ένας παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας<sup>137</sup>, απαιτούνται, επιπλέον και αθροιστικά, στοιχεία για την

---

<sup>133</sup> Σημειωτέο ότι για την απώλεια της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα θα πρέπει να αποδειχθεί απόκτηση νέας, εφόσον, εφαρμόζεται η αρχή της αναγκαιότητας της κατοικίας (ΑΚ 52), σύμφωνα με την οποία η υπάρχουσα κατοικία διατηρείται έως ότου αποκτηθεί νέα. Βλ. σχετικά και την απόφαση του αγγλικού Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Davies and Gaines-Cooper v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, 2011 UKSC 47, η οποία – σε συνέχεια προηγούμενων αποφάσεων – αναφέρεται στην έννοια του *'distinct break'* προκειμένου να περιγράψει το βαθμό της χαλαρότητας των κοινωνικών και οικογενειακών δεσμών στο Ηνωμένο Βασίλειο, που οδηγεί στην απώλεια της φορολογικής κατοικίας (σκέψεις 18-21).

<sup>134</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 977/2020.

<sup>135</sup> Σημειωτέο ότι η δήλωση μεταφοράς λαμβάνει χώρα νομίμως το φορολογικό έτος που ακολουθεί της αναχώρησης, σύμφωνα με την Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1201/6.12.2017, ενώ κατά το προϊσχύον καθεστώς η προθεσμία υποβολής της δήλωσης εξέπνευε με τη λήξη του οικείου έτους (άρθρο 76 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 8 παρ. 7 του ν. 2873/2000).

<sup>136</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ. Β' 1572/2020 (σκ. 9) η οποία κάνει λόγο για *'τεκμήριο περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας'* για την ανατροπή του οποίου απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της προκύπτει ότι, κατά τα προηγούμενα έτη, ο ενδιαφερόμενος είχε τη μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάστασή του στην αλλοδαπή, κατά το κρίσιμο, όμως, έτος, την είχε μεταφέρει στην Ελλάδα, στην οποία, για το έτος αυτό, βρισκόταν το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του.

<sup>137</sup> Σταθμό στο ζήτημα της χωριστής φορολογικής κατοικίας αποτέλεσε η ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016 που εκδόθηκε στο πλαίσιο πιλοτικής δίκης και έδωσε μια ρεαλιστική λύση στο πρόβλημα της υποχρεωτικής υποβολής κοινής δήλωσης εισοδήματος των συζύγων, κρίνοντας νοητή τη χωριστή κατοικία των συζύγων και, συνακόλουθα, τη χωριστή φορολογική κατοικία ενός εξ αυτών σε έτερο κράτος, στο οποίο υποβάλλει χωριστή φορολογική δήλωση εισοδήματος. Συμπληρώθηκε, δε, από τη ΣτΕ Τμ.Β' 1215/2017, σύμφωνα με την οποία η απόκτηση από σύζυγο, φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, εισοδημάτων πηγής Ελλάδας και η υποχρέωση του για υποβολή δήλωσης εισοδήματος δεν αναιρεί το δικαίωμα αυτοτελούς υποβολής δήλωσης του έτερου συζύγου. Οι αποφάσεις αυτές αποτύπωσαν τη σύγχρονη κοινωνική πραγματικότητα της *de facto* χωριστής κατοικίας των συζύγων λόγω της οικονομικής κρίσης και πυροδότησαν νομοθετικές εξελίξεις ως προς την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, βλ. Β. Αθανασάκη, Σχόλιο στην απόφαση ΣτΕ 1215/2017, ΘΠΔΔ, 2017, σελ. 902 επ. Εξάλλου, όπως συμπλήρωσε το σκεπτικό η ΣτΕ Τμ.Β' 330/2018, δεν συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων. Βλ. και ΣτΕ Τμ.Β' 330/2018, ΣτΕ Τμ.Β' 274/2020. Σημειωτέο, ακόμη, ότι η φορολόγηση των συζύγων σε χωριστά κράτη ήταν ήδη γνωστή στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού δικαίου, καθώς με την Απόφαση του ΔΕΚ της 16-5-2000, υπόθεση C-87/99 *Patrick Zurstrassen v Administration des contributions directes*, ECLI:EU:C:2000:251 (σκέψη 26), κρίθηκε ότι η ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων απαγορεύει την εφαρμογή εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως περί φόρου εισοδήματος, η οποία εξαρτά την ενιαία φορολόγηση των συζύγων, που δεν είναι χωρισμένοι ούτε *de facto* ούτε βάσει δικαστικής απόφασης, από την προϋπόθεση να κατοικούν αμφότεροι στην ημεδαπή, αποκλείοντας την υπαγωγή σε ευνοϊκή ρύθμιση του εργαζόμενου, ο οποίος κατοικεί στο κράτος αυτό, όπου και πραγματοποιεί το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων της οικογενείας, όταν ο σύζυγός του κατοικεί σε ένα άλλο κράτος μέλος.



ύπαρξη απασχόλησης, τραπεζικού λογαριασμού, κατοικίας, λογαριασμών κοινής ωφέλειας και φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή<sup>138 139</sup>.

Η φορολογική διοίκηση, από την πλευρά της, οφείλει να αξιολογεί το σύνολο των στοιχείων<sup>140</sup> και να μην επιλέγει αποσπασματικά ή μερικά μόνο εξ αυτών, προκειμένου να βασίσει την κρίση της, ενώ, σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, έχει υποχρέωση παράθεσης ειδικής αιτιολογίας<sup>141</sup>. Κατόπιν τούτων, γίνεται αντιληπτό ότι η εξακρίβωση της φορολογικής

<sup>138</sup> Βλ. Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1645/2018, κατά την οποία μόνη η επίκληση αλλοδαπού φορολογικού πιστοποιητικού δεν επαρκεί για τη θεμελίωση μεταφοράς φορολογικής κατοικίας, όταν δεν προσκομίζονται επιπλέον δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την, κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή, οργάνωση της ζωής στην αλλοδαπή. Αντίστροφα, έχει κριθεί ότι μεταφέρεται η φορολογική κατοικία μόνο για το σύζυγο που προσκόμισε τα δικαιολογητικά, χωρίς παράλληλα να αιτηθεί τη μεταφορά για τη σύζυγο (διάσπαση οικογενειακής εστίας), βλ. ενδεικτικά Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1273/2020, Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1679/2018, Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1305/2018, Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1103/2018, Δ.Ε.Δ. Αθηνών 222/2018.

<sup>139</sup> Βλ. Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1201/6.12.2017, η οποία ως προς τα δικαιολογητικά απόδειξης εφαρμόζεται και για τα προγενέστερα του 2017 έτη, σύμφωνα με την Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1068/12.4.2018.

<sup>140</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1445/2016 σύμφωνα με την οποία προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει φορολογική κατοικία σε ένα κράτος, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως ενδεικτικά η ύπαρξη κατοικίας, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κλπ. Βλ. ακόμα ΣτΕ Τμ.Β' 1212/2019 στην οποία αναφέρεται ότι η κρίση της διοίκησης 'πρέπει να διατυπώνεται κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των πρόσφορων στοιχείων που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του (ΣτΕ 2105/2018)'. Βλ. επίσης Απόφαση του ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθεση C-262/99 Π. Λουλουδάκης v Ελληνικό Δημόσιο, ECLI:EU:C:2001:407, η οποία έκρινε με το διατακτικό της, σε σχέση με την έννοια της συνήθους κατοικίας κατά την Οδηγία 83/182/ΕΟΚ, ότι 'στην περίπτωση ατόμου που έχει προσωπικούς και επαγγελματικούς δεσμούς σε δύο κράτη μέλη, ο τόπος της συνήθους κατοικίας του ο οποίος καθορίζεται κατόπιν συνολικής εκτίμησεως όλων των στοιχείων που ασκούν επιρροή, είναι εκείνος στον οποίο βρίσκεται το μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του συγκεκριμένου ατόμου, στην περίπτωση δε κατά την οποία από τη συνολική αυτή εκτίμηση δεν είναι δυνατός αυτός ο προσδιορισμός πρέπει να δίδεται προτεραιότητα στους προσωπικούς δεσμούς'. Ομοίως Απόφαση του ΔΕΚ της 26-4-2007, υπόθεση C-392/05 Γ. Αλεβίζος v Υπ. Οικονομικών, ECLI:EU:C:2007:251 (σκέψη 57), η οποία έκρινε ότι 'Για να καθοριστεί η συνήθης κατοικία του ενδιαφερόμενου ατόμου με βάση το μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα ασκούντα επιρροή πραγματικά στοιχεία, δηλαδή, κυρίως, η φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του, η ύπαρξη στέγης, ο πραγματικός τόπος φοίτησης των τέκνων, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και τους κοινωνικούς φορείς, καθόσον τα στοιχεία αυτά εκφράζουν τη βούληση του συγκεκριμένου ατόμου να προσδώσει ορισμένη μονιμότητα στον τόπο όπου αναπτύσσει τους δεσμούς αυτούς, λόγω της συνέχειας που προκύπτει από μια βιοτική συνήθεια και από την εξέλιξη των συνήθων κοινωνικών και επαγγελματικών σχέσεων'. Τέλος, βλ. Α. Μάλλιου, Η έννοια..., ό.π., σελ. 1654, σύμφωνα με την οποία μεμονωμένα γεγονότα, 'όπως η τήρηση τραπεζικών λογαριασμών, ή η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή / και τη διοίκηση σε νομικό πρόσωπο που έχει την έδρα του σε αυτό, ή η επιχειρηματική δραστηριότητα σε αυτή, ή η οικογενειακή εστία της ευρύτερης οικογένειας (π.χ. γονείς, θείοι) ή στενών συγγενών σε αυτό' δεν δύνανται να θεμελιώνουν ως κριτήρια μόνο τους τη φορολογική κατοικία.

<sup>141</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1628/2020, η οποία έκρινε ως μη νόμιμη αιτιολόγηση το ότι η φορολογική αρχή στηρίχθηκε μόνο στο μη καθοριστικό, ούτε επαρκές, πραγματικό γεγονός ότι η αιτούσα τυπικώς φερόταν ως απασχολούμενη στην Ε.Τ.Ε., ενώ προέκυπτε ότι είχε λάβει άδεια άνευ αποδοχών, διέμενε και εργαζόταν στο εξωτερικό για διάστημα που υπερέβαινε τις 183 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος. Βλ. επίσης ΣτΕ Τμ.Β' 1627/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 418, 419,

κατοικίας είναι ένα ζήτημα πραγματικό, το οποίο εξετάζεται ad hoc και δεν πρέπει να στηρίζεται σε δευτερεύοντες δεσμούς με το κράτος<sup>142</sup>. Για παράδειγμα, έχει κριθεί ότι η ιδιότητα απλού μέλους σε εταιρείες και η ύπαρξη ατομικής επιχείρησης στην Ελλάδα δεν στοιχειοθετούν ελληνική φορολογική κατοικία, όταν, κατά τα λοιπά, ο φορολογούμενος δεν συμμετείχε με οποιαδήποτε ιδιότητα στην εταιρική διοίκηση και όλες οι επιχειρηματικές κινήσεις που αφορούσαν τη δραστηριότητα αυτή διενεργούνταν μέσω πληρεξουσίων<sup>143</sup>. Αντίστοιχα, η δραστηριότητα της βραχυχρόνιας εκμίσθωσης ακινήτου κρίθηκε ότι δεν συνεπάγεται άνευ ετέρου μεταφορά φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν οι σχετικές συνεννοήσεις και συναλλαγές διενεργούνται εξ αποστάσεως, διαδικτυακά και μέσω τραπεζικού συστήματος<sup>144</sup>. Ομοίως, ως πραγματικό ζήτημα θα πρέπει να συνεκτιμηθεί τυχόν εγκλωβισμός στην Ελλάδα φυσικού προσώπου ή στελέχους νομικού προσώπου, κατά την περίοδο αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης στην αλλοδαπή λόγω της πανδημίας COVID-19<sup>145</sup>.

Τέλος, στην περίπτωση που η σύγκρουση περάσει σε διεθνές επίπεδο, δηλαδή όταν υπάρχει διαφωνία μεταξύ δύο κρατών που 'διεκδικούν' τη φορολογική κατοικία προσώπου, οι εμπλεκόμενες φορολογικές διοικήσεις διαχειρίζονται τυχόν αποδεικτικά ζητήματα στο πλαίσιο της μεταξύ τους επικοινωνίας προς επίλυση της διαφοράς με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού.<sup>146</sup>

---

420/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 403/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 321/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1212/2019, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018 και Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 329.

<sup>142</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων..., ό.π., σελ. 1346 και Α. Μάλλιου, Η ρύθμιση..., ό.π., σελ. 587-589.

<sup>143</sup> Βλ. Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1445/2018. Επίσης, βλ. Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1161/2018 κατά την οποία, από τη συνεκτίμηση των στοιχείων (πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, βεβαίωση εργασίας, σύμβαση εργασίας και μίσθωσης κατοικίας), έγινε αποδεκτή η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας εκτός Ελλάδας, παρά το γεγονός ότι ο επιτηδευματίας παρέλειψε τη διακοπή εργασιών στην Ελλάδα. Βλ. και ΣτΕ Τμ.Β' 418, 419, 420/2020 σύμφωνα με τις οποίες 'Η συμμετοχή του αιτούντος σε ημεδαπές α.ε. δεν αρκεί για να στηρίξει την απόρριψη του αιτήματος μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του'. Όμοια και η ΣτΕ Τμ.Β' 403/2020. Αντίστοιχα και η ΣτΕ Τμ.Β' 1572/2020, σύμφωνα με την οποία 'Μόνη η εκ μέρους του αιτούντος διατήρηση της ιδιότητας του νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπής εταιρείας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεν κωλύει τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό, ούτε τον καθιστά φορολογικό κάτοικο ημεδαπής'.

<sup>144</sup> Βλ. Δ.Ε.Δ. Αθηνών 2272/2019. Παρόμοια η Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1099/2019. Βλ. και ΔΠΑ 4238/2019 σύμφωνα με την οποία η ελληνική υπηκοότητα και τα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και αγροτεμαχίων στην Ελλάδα, δεν αρκούν για τη συναγωγή της κρίσης περί μόνιμης διαμονής στη χώρα και την θεμελίωση φορολογικής κατοικίας.

<sup>145</sup> Βλ. Ε. 2113/22.7.2020.

<sup>146</sup> Η διαδικασία άρχεται με αίτηση του φορολογουμένου στη φορολογική αρχή, με συνυποβαλλόμενα επιχειρήματα και υποστηρικτικά έγγραφα, και, κατόπιν ολοκλήρωσης ενός τυπικού ελέγχου, ακολουθεί διαβούλευση και ανταλλαγή εγγράφων θέσεων της ελληνικής με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, βλ. Β. Αθανασάκη, Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2017, τεύχος 141, σελ. 862-863. Βλ. επίσης Κ. Πέρρου, ό.π., σελ. 330, Ι. Δρυλλεράκης, ό.π., σελ.

## Υ. ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

### Α. ΓΕΝΙΚΑ

Το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας έχει διπλή ανάγνωση, καθώς από τη σκοπιά του κράτους συνδέεται με την επίτευξη δημοσίων εσόδων, από τη σκοπιά, δε, του φορολογουμένου, δεδομένου ότι συνδέεται με την επιλογή τόπου κατοικίας και δεσμών, συνιστά έκφραση της ελευθερίας κίνησης και εγκατάστασης, εν τέλει του δικαιώματος οικονομικής και προσωπικής ελευθερίας. Στο πλαίσιο αυτό, κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να μεταφέρει ελεύθερα και απρόσκοπτα τη φορολογική κατοικία του, εφόσον το επιθυμεί. Αυτό ισχύει, βέβαια, στο βαθμό που η μεταφορά είναι πραγματική, δηλαδή όταν ανάγεται στη μεταβολή των συνθηκών ζωής ενός προσώπου ή η μεταφορά έδρας γίνεται για λόγους επιχειρηματικής κινητικότητας π.χ. καλύτερη ανάπτυξη του εξαγωγικού και εξωστρεφούς χαρακτήρα της επιχείρησης, καλύτερη δανειοδότηση, ένταξη σε χρηματιστηριακές αγορές αλλοδαπής κ.λπ., δηλαδή, σε λόγους που συνιστούν επιχειρηματικά βέλτιστες πρακτικές άσκησης παραγωγικής δραστηριότητας. Στην περίπτωση αυτή, το κράτος της προηγούμενης κατοικίας οφείλει όχι απλώς να ανέχεται, αλλά και να εγγυάται τη συνδρομή συνθηκών ικανών να διασφαλίσουν τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, με μόνο ανοιχτό ζήτημα για τα νομικά πρόσωπα τη φορολόγηση κατά την έξοδο.<sup>147</sup>

Πιο περίπλοκη είναι η κατάσταση στη μοντέρνα εκδοχή μεταφοράς φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων, δηλαδή όταν λαμβάνει χώρα κατόπιν παροχής από τα κράτη φορολογικών κινήτρων για την προσέλκυση κατηγοριών φορολογουμένων ή επενδυτών, χωρίς, κατά τα λοιπά, να συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της Σ.Α.Δ.Φ. και του εθνικού

---

976. Εξάλλου, ως προς τη Δ.Α.Δ. έχει εφαρμογή η, κατά περίπτωση, νομική βάση: άρθρο 25 Σ.Α.Δ.Φ. (κατά το πρότυπο της ΣυμβΟΟΣΑ) και Α.1226/6.10.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ν. 2216/1994 (που κύρωσε τη Σύμβαση Διαιτησίας 90/43/ΕΟΚ) και Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1129/23.8.2017, ν. 4714/2020 (που ενσωμάτωσε την Οδηγία 2017/1852/ΕΕ) και άρθρο 63Α Κ.Φ.Ε.

<sup>147</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων ..., ό.π., σελ. 1345, Α. Μάλλιου, Η μεταφορά επιχειρηματικής δραστηριότητας και φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, ΔΦΝ 2017, τόμος 71, σελ. 513 και Απόφαση του ΔΕΕ της 27-2-2020, υπόθεση C-405/18, ό.π., (σκέψη 26), σύμφωνα με την οποία η διασυνοριακή μεταφορά της έδρας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί απαγόρευσης περιορισμών στην ελευθερία εγκατάστασης. Βλ. ακόμη Απόφαση του ΔΕΚ της 12-9-2006, υπόθεση C-196/04 Cadbury Schweppes plc etc v Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544 (σκέψη 42), σύμφωνα με την οποία 'έστω και αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του'. Όμοια και η Απόφαση του ΔΕΚ της 13-12-2005, υπόθεση C-446/03 Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763 (σκέψη 31). Στο ίδιο πνεύμα και η Απόφαση του ΔΕΕ της 6-12-2018, υπόθεση C-480/17 Frank Montag v Finanzamt Köln-Mitte, ECLI:EU:C:2018:987 (σκέψη 22), σύμφωνα με την οποία κατά πάγια νομολογία 'ως περιορισμοί της ελευθερίας εγκατάστασης πρέπει να νοούνται όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής'.

δικαίου του κράτους προέλευσης, όπως είναι τα προσωποπαγή συνδεδετικά στοιχεία και η φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημα (κατ' επίφαση μεταφορά). Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος, εφόσον πληροί τα κριτήρια που θέτει το κράτος υποδοχής, μεταφέρει σε αυτό την φορολογική κατοικία του και φορολογείται ευνοϊκότερα (συνήθως με χαμηλό τεκμαρτό υπολογισμό φόρου ή με εξαίρεση από τη φορολόγηση των εισοδημάτων αλλοδαπής). Ωστόσο, παραμένει υπαρκτός ο κίνδυνος να συνεχίσει να φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του και από το κράτος προέλευσης που δεν αναγνωρίζει τα κριτήρια μεταφοράς<sup>148</sup>. Εν προκειμένω, η μη αναγνώριση της μεταφοράς από το κράτος προέλευσης δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί πρακτική που συνεπάγεται την παραβίαση της ελευθερίας κίνησης και εγκατάστασης, με δεδομένο ότι η εν λόγω ελευθερία τελεί υπό την προϋπόθεση της πραγματικής μεταφοράς της κατοικίας του προσώπου.<sup>149</sup>

Ωστόσο, ανακύπτει επιπλέον ζήτημα αναφορικά με τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, κυρίως κατά τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας από φυσικά πρόσωπα υψηλής οικονομικής επιφάνειας, μέσω πραγματοποίησης επένδυσης μεγάλης αξίας στο κράτος υποδοχής. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας έχει ως συνέπεια την κίνηση κεφαλαίων, ενώ η μη αναγνώρισή της από το κράτος προέλευσης, βάσει της νομοθεσίας του, μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά για την πραγματοποίηση της επένδυσης<sup>150</sup>. Η απάντηση στο ερώτημα αν υπάρχει παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων από τη μη αναγνώριση της μεταφοράς φορολογικής κατοικίας μοιάζει να είναι αρνητική, καθώς ο περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη αποτροπής της φοροαποφυγής, υπό την έννοια ότι η μεταφορά κεφαλαίων και, αντίστοιχα, της φορολογικής

---

<sup>148</sup> Βλ. χαρακτηριστικά Απόφαση *Abdelaziz Bensouilah v. Her Majesty the Queen*, 2009 TCC 440, στην οποία το καναδικό δικαστήριο, σε υπόθεση μεταφοράς φορολογικής κατοικίας στη Σαουδική Αραβία (εν προκειμένω για λόγους εύρεσης κατοικίας) κατέληξε στη διαπίστωση 'it is not easy to stop being a resident of Canada' (σκέψη 19).

<sup>149</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, *Η φορολογική κατοικία, ως κίνητρο ...*, ό.π., σελ. 770, Α. Μάλλιου, *Η μεταφορά ...*, ό.π., σελ. 514, Α. Μάλλιου, *Η μόδα της μεταφοράς φορολογικής κατοικίας*, ΔΦΝ, 2019, τόμος 73, σελ. 513-514 και Α. Christians, *Buying in: Residence and Citizenship by Investment*, *Saint Louis University Law Journal* 62, 2017, σελ. 63 (Ανάκτηση την 18.11.2020 από το διαδικτυακό τόπο: <https://scholarship.law.slu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1081&context=lj>).

<sup>150</sup> Βλ. Απόφαση του ΔΕΚ της 25-1-2007, υπόθεση C-370/05 *Uwe Kay Festersen*, ECLI:EU:C:2007:59 (σκέψη 24), σύμφωνα με την οποία 'ως μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 73 Β παράγραφος 1 της Συνθήκης, καθόσον συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, νοούνται εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους του οικείου κράτους μέλους να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε άλλα κράτη'. Σημειωτέο, εξάλλου, ότι με το άρθρο 63 παρ. 2 ΣΛΕΕ η απαγόρευση περιορισμών στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων επεκτάθηκε και στις σχέσεις με τρίτα κράτη.

κατοικίας αποσκοπεί στην εναλλακτική – προνομιακή – φορολόγηση, έχει δηλαδή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την αποφυγή του φόρου στο κράτος προέλευσης<sup>151</sup>.

Τέλος, η μεταφορά που γίνεται εικονικά, για λόγους φοροαποφυγής (π.χ. η επιχειρηματική δραστηριότητα παραμένει στην Ελλάδα και με το τέχνασμα της μεταφοράς, σε κράτος με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, αποφεύγεται η φορολόγηση, χρησιμοποιούνται πολυτελή ακίνητα και αυτοκίνητα στην Ελλάδα κ.λπ.), δεν αναγνωρίζεται από το κράτος προέλευσης, καθώς η εικονικότητα δεν αποδυναμώνει, πολλώ μάλλον, καταλύει το δεσμό του φορολογουμένου με το κράτος. Επομένως, εξ ορισμού δεν παραβιάζεται η ελευθερία κίνησης και εγκατάστασης από τη μη αναγνώριση της μεταφοράς από το κράτος προέλευσης<sup>152</sup>. Σε κάθε περίπτωση, το ζητούμενο εν προκειμένω είναι η ανάπτυξη από τα κράτη κατάλληλου αντικαταχρηστικού μηχανισμού<sup>153</sup>, ικανού να αποτρέπει την εικονική μεταφορά, χωρίς

---

<sup>151</sup> Βλ. συναφώς Απόφαση του ΔΕΕ της 26-2-2019, υπόθεση C-135/17 X GmbH v Finanzamt Stuttgart - Körperschaften, ECLI:EU:C:2019:136 (σκέψη 73), σύμφωνα με την οποία ‘εθνικό μέτρο το οποίο περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογείται από την ανάγκη αποτροπής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στην περίπτωση που αφορά ειδικώς αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και έχουν δημιουργηθεί με σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα βάρυνε κανονικά τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή’.

<sup>152</sup> Σημειώτέο ότι διάφορα κράτη εφαρμόζουν κανόνες ‘προσκόλλησης’ (‘sticky’ or ‘clinging’ residency rules), μέχρι να βεβαιωθούν ότι η μεταφορά είναι πραγματική, δεδομένου ότι, από άποψη αποτελεσμάτων, η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ομοιάζει με ‘φορολογικό θάνατο’, βλ. A. Christians, ό.π., σελ. 63-64. Τέτοιο κανόνα προέβλεπε π.χ. το άρθρο 76 παρ. 6 του ν. 2238/1994 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 6 του ν.3943/2011), βάσει του οποίου συνεχιζόταν η φορολόγηση του παγκοσμίου εισοδήματος για μια πενταετία από την αίτηση μεταφοράς, όταν η μεταφορά γινόταν προς κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ή όταν υπήρχαν σημαντικά οικονομικά συμφέροντα του φορολογουμένου στην Ελλάδα. Ωστόσο, στις περιπτώσεις αυτές, όταν οι κανόνες προβλέπονται από κράτη μέλη της Ε.Ε., τίθεται περαιτέρω ζήτημα ως προς τη συμβατότητά τους με την ενωσιακή ελευθερία κίνησης και εγκατάστασης.

<sup>153</sup> Βλ. Απόφαση του ΔΕΚ της 11-3-2004, υπόθεση C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECLI:EU:C:2004:138 (σκέψη 51), σύμφωνα με την οποία ‘η μεταφορά εκτός του εδάφους κράτους μέλους της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου δεν συνεπάγεται, αυτή και μόνον, φοροαποφυγή. Ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν μπορεί να στηριχθεί στο γεγονός της μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου και δεν μπορεί να δικαιολογήσει ένα φορολογικό μέτρο που θίγει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη’. Βλ. και Απόφαση του ΔΕΚ της 12-9-2006, υπόθεση C-196/04, ό.π. (σκέψη 37). Βλ. επίσης Απόφαση του ΔΕΕ της 26-2-2019, υπόθεση C-581/17 Martin Wächter v Finanzamt Konstanz, ECLI:EU:C:2019:138 (σκέψεις 62, 63), σύμφωνα με την οποία ‘το άρθρο 21, παράγραφος 3, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προβλέπει ότι ουδεμία διάταξη της Συμφωνίας αυτής εμποδίζει τα συμβαλλόμενα μέρη να θεσπίσουν ή να εφαρμόσουν μέτρα για την εξασφάλιση της φορολόγησης, της καταβολής και της είσπραξης των φόρων ή για την αποφυγή της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας εκάστου συμβαλλόμενου μέρους ή βάσει των συμφωνιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης οι οποίες έχουν συναφθεί μεταξύ, αφενός, της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και, αφετέρου, ενός ή περισσοτέρων κρατών μελών, ή άλλες φορολογικές ρυθμίσεις. Ωστόσο, τα μέτρα αυτά, τα οποία αντιστοιχούν, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου η οποία αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Ένωσης, σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (...) πρέπει οπωσδήποτε να είναι σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, δηλαδή να είναι κατάλληλα για την υλοποίηση των προαναφερθέντων σκοπών και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο’.

παράλληλα να δυσχεραίνει την επιχειρηματική κινητικότητα και τη μετεγκατάσταση προσώπων, σύμφωνα με τις ενωσιακές ελευθερίες και τις διεθνείς δεσμεύσεις της χώρας.<sup>154</sup>

## **B. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

### **α) Μεταφορά στην αλλοδαπή**

Για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας από φυσικό πρόσωπο από την Ελλάδα στην αλλοδαπή προβλέπεται προδικασία ατελής, υπό την έννοια ότι, ακόμη κι αν παραλειφθεί, το φυσικό πρόσωπο διατηρεί τη δυνατότητα να αποδείξει σε φορολογικό έλεγχο την εν τοις πράγμασι μεταφορά<sup>155</sup>. Συγκεκριμένα, με την ΠΟΛ 1201/6.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.<sup>156</sup>, προβλέπεται η υποβολή, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Μαρτίου του έτους που ακολουθεί τη μεταφορά, αίτησης (Μ0), μετά δηλώσεως μεταβολής ατομικών στοιχείων (Μ1) και ορισμού φορολογικού εκπροσώπου (Μ7), και η εν συνεχεία προσκόμιση, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Σεπτεμβρίου, των προαναφερόμενων δικαιολογητικών απόδειξης<sup>157</sup>. Εφόσον τα δικαιολογητικά κριθούν πλήρη και επαρκή<sup>158</sup> από τη φορολογική διοίκηση, η οποία οφείλει να αποφανθεί εντός διμήνου από την υποβολή τους χωρίς να εξαρτά την κρίση της από το τυχόν ευνοϊκό φορολογικό

---

<sup>154</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων ..., ό.π., σελ. 1348 και Α. Μάλλιου, Η μεταφορά ..., ό.π., σελ. 514.

<sup>155</sup> Άλλως θα παραβιαζόταν η συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου, βλ. σχετικά Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων ..., ό.π., σελ. 1348. Αντίστοιχα και σε Α. Μάλλιου, Η μεταβολή..., ό.π., σελ. 1125, που αναφέρει ότι η φορολογική κατοικία συνιστά νομική κατάσταση, η πλήρωση της οποίας λαμβάνει χώρα με την επίκληση και απόδειξη πράγματι συντρεχόντων περιστατικών και όχι με την τήρηση τυπικών διατυπώσεων.

<sup>156</sup> Η ΠΟΛ 1201/6.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. περιγράφει αναλυτικά τη διαδικασία μεταβολής φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2016 και επόμενα. Για τα προηγούμενα έτη εφαρμογή έχει η ΠΟΛ 1058/18.3.2015 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. και η ΠΟΛ 1177/14.7.2014 εγκύκλιος, η οποία καταλαμβάνει και τις υπαγόμενες στο άρθρο 72 του προΐσχυοντος ν. 2238/1994 περιπτώσεις. Τέλος, βάσει του άρθρου 4 παρ. 2α Κ.Φ.Ε. (το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 3 του ν. 4646/2019) παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών και το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. να εκδώσουν από κοινού απόφαση για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων.

<sup>157</sup> Αν η αίτηση και τα δικαιολογητικά υποβληθούν εκπρόθεσμα, παραλαμβάνονται κανονικά, χωρίς κυρώσεις, ωστόσο, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος λαμβάνεται ως εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής δηλώσεων.

<sup>158</sup> Αν τα δικαιολογητικά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή ή δεν προσκομιστούν καθόλου, η αίτηση απορρίπτεται και ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά του, η οποία λογίζεται εμπρόθεσμη στην πρώτη περίπτωση μέχρι το τέλος του έτους, ενώ στη δεύτερη μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής δηλώσεων.

καθεστώς του κράτους υποδοχής, ο φορολογούμενος θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, με ημερομηνία μεταβολής την αναγραφόμενη στη δήλωση Μ1<sup>159</sup>.

Εξάλλου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να αιτηθεί την αναδρομική μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του, δηλώνοντας ημερομηνία μεταβολής προγενέστερη του προηγούμενου της αίτησης έτους. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1201/6.12.2017 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. 'εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της ΠΟΛ 1177/14.7.2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση'. Αντίστοιχα, η ΠΟΛ 1177/14.7.2014 εγκύκλιος διακρίνει ανάμεσα i. στην περίπτωση που ο φορολογούμενος παρέλειψε να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας κατά τα έτη που είχε εγκατασταθεί μόνιμα και οριστικά στην αλλοδαπή, οπότε, εφόσον αποδειχθεί ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού και ii. στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, κατά τα έτη που είχε εγκατασταθεί μόνιμα και οριστικά στην αλλοδαπή, οπότε, εφόσον αποδειχθεί ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του από την τρέχουσα ημερομηνία και ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφες τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, ενώ, κατά τα λοιπά, δεν έχει την υποχρέωση να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που επέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι φυσικό πρόσωπο που εγκαταστάθηκε στην αλλοδαπή ήδη προ ετών, αλλά αμέλησε να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του, δύναται να αιτηθεί την αναδρομική μεταφορά της, ακόμη κι αν στο μεσοδιάστημα είχε υποβάλει δηλώσεις για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα. Στο πλαίσιο αυτό, απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών απόδειξης για όλα τα έτη και η υποβολή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων προηγούμενων ετών, για την εκκαθάριση των οποίων θα εφαρμοστούν οι διατάξεις για τη φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού (π.χ. δεν θα ισχύουν οι μειώσεις φόρου).<sup>160</sup>

---

<sup>159</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 3 β' Κ.Φ.Ε., σε περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση για τη φορολογία των εισοδημάτων πηγής του έτους μεταφοράς υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι το τέλος του έτους.

<sup>160</sup> Βλ. Ειδική Έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη, ό.π., η οποία, επιπλέον, αναφέρεται στη μεταστροφή που επήλθε, από πλευράς φορολογικής διοίκησης, στο θέμα της αναδρομικότητας, δεδομένου ότι μέχρι την έκδοση της ΠΟΛ 1177/14.7.2014 εγκυκλίου, η οποία περιέχει ρητή μνεία, δεν γινόταν δεκτή η αναδρομική μεταβολή

Αξιοσημείωτο είναι, ωστόσο, ότι το ΣτΕ έχει τοποθετηθεί προσφάτως με διαφορετικό τρόπο, δίνοντας προβάδισμα στην περιορισμένη αναδρομικότητα, καθώς έκανε δεκτό ότι υπάρχει, μεν, χρονικός περιορισμός στην αναδρομικότητα της μεταβολής φορολογικής κατοικίας, ωστόσο, η αναδρομικότητα δεν μπορεί να επεκταθεί σε προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής της αίτησης έτος<sup>161</sup>, ακόμα κι αν από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά αποδεικνύεται η μεταβολή. Ο δικαιολογητικός λόγος ανάγεται στην ανάγκη για σταθερότητα των καταστάσεων των φορολογουμένων, η οποία, ενόψει και των συνεπειών που έχει επ' αυτής η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας, δεν μπορεί να ανατρέπεται εκ των υστέρων, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσας στην ημεδαπή, για το συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δήλωσης.<sup>162</sup>

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας συνδέεται με την κατάλυση του συνδεδετικού στοιχείου που τη θεμελιώνει. Επομένως, στην περίπτωση εφαρμογής Σ.Α.Δ.Φ. που θέτει ως κριτήριο την έδρα (καταστατική ή/και πραγματική) του νομικού προσώπου, η μεταφορά φορολογικής κατοικίας συμπίπτει χρονικά με τη μεταφορά αντιστοίχως της έδρας του στην αλλοδαπή<sup>163</sup>. Ειδικά για την καταστατική έδρα, το ελληνικό εταιρικό δίκαιο, σε συμφωνία με το ενωσιακό<sup>164</sup>, προβλέπει τη δυνατότητα μεταφοράς της στην

---

φορολογικής κατοικίας, με την αιτιολογία ότι το σχετικό άρθρο 76 του ν. 2238/1994 δεν καταλαμβάνει αναδρομικές περιπτώσεις.

<sup>161</sup> Παρατηρείται ότι το ίδιο χρονικό όριο, δηλαδή αναδρομή όχι πέραν του προηγούμενου έτους, απαντάται ήδη στη συνταγματική αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας (78 παρ. 2 Σ). Παρά τη διαφοροποίηση ως προς τον αποδέκτη του περιορισμού, που είναι ο φορολογούμενος στην περίπτωση της μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και το κράτος στην περίπτωση θέσπισης νόμων που συνεπάγονται οικονομικό βάρος, δικαιολογητική βάση για το χρονικό περιορισμό αποτελεί στην ουσία, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η ανάγκη ασφάλειας (βλ. και ΣτΕ Τμ.Β' 2810/2018). Ειδικότερα, δε, στην περίπτωση της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, ο σχετικά στενός χρονικός ορίζοντας – πέραν της ανάγκης για σταθερότητα των καταστάσεων των φορολογουμένων – δύναται να οδηγήσει σε μεγαλύτερη υπευθυνότητα και συνέπεια απέναντι στη φορολογική διοίκηση.

<sup>162</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1627/2020 και ΣτΕ Τμ.Β' 1572/2020.

<sup>163</sup> Στην περίπτωση, πάντως, που ενεργοποιείται το συνδεδετικό στοιχείο του τόπου σύστασης (εφαρμοζόμενου του εθνικού δικαίου ή Σ.Α.Δ.Φ. που το περιλαμβάνει), το νομικό πρόσωπο εξακολουθεί να λογίζεται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ακόμη κι αν μεταφέρει την έδρα του, και η λύση για τη 'μεταφορά' της φορολογικής κατοικίας έρχεται μέσα από τη λύση του νομικού προσώπου στην Ελλάδα και την επανασύστασή του στην αλλοδαπή. Σημειωτέο ότι το κριτήριο αυτό, κατά κανόνα, δεν εμπεριέχεται στις Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα με τα κράτη – μέλη της Ε.Ε., με εξαίρεση τις Σ.Α.Δ.Φ. με τα Βαλτικά κράτη, Εσθονία, Λετονία, Λιθουανία, στις οποίες ο τόπος σύστασης λαμβάνεται υπόψη, μαζί με τον τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης, για την επίτευξη αμοιβαίας συμφωνίας.

<sup>164</sup> Βλ. Απόφαση του ΔΕΕ της 25-10-2017, υπόθεση C-106/16 Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o., ECLI:EU:C:2017:804 (σκέψεις 51 και 65), σύμφωνα με την οποία 'θέτοντας ως προϋπόθεση την εκκαθάριση της εταιρίας, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση είναι ικανή να δυσχεράνει ή και να εμποδίσει τη διασυνοριακή μετατροπή μιας εταιρίας. Συνιστά, επομένως, περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. (...) τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία η μεταφορά της καταστατικής έδρας εταιρίας, συσταθείσας βάσει του δικαίου ενός κράτους μέλους, προς άλλο κράτος μέλος, με



αλλοδαπή, χωρίς τη λύση της εταιρείας. Η δυνατότητα αυτή προβλέπεται ρητά για την ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 130 παρ. 3, 49 παρ. 4 δ' ν. 4548/2018), την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 38 παρ. 3 ν. 3190/1955), την ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (άρθρο 45 παρ. 2 ν. 4082/2012)<sup>165</sup>, αλλά και στην ειδική περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας μιας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μιας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. (άρθρο 55 Κ.Φ.Ε.). Εξάλλου, μέχρι στιγμής δεν έχει εκδοθεί από τη φορολογική διοίκηση απόφαση ή εγκύκλιος που να κατευθύνει διαδικαστικά τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας νομικών προσώπων στην αλλοδαπή. Αναφορικά, δε, με τη δυνατότητα αναδρομικής μεταφοράς, θα πρέπει να ακολουθηθεί το ίδιο σκεπτικό με την περίπτωση των φυσικών προσώπων.

Περίπτωση 'μεταφοράς' της φορολογικής κατοικίας νομικού προσώπου συνιστά και το άρθρο 54 Κ.Φ.Ε. περί συγχωνεύσεων και διασπάσεων εταιρειών (εταιρικών μετασχηματισμών)<sup>166</sup>. Ειδικότερα, ως *συγχώνευση* θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες) κατά τη διάλυσή τους, χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους, είτε σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία, είτε σε εταιρεία που συστήνουν (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας (παρ. 2). Αντίστοιχα, ως *διάσπαση* νοείται και η περίπτωση κατά την οποία, μία εταιρεία (εισφέρουσα) κατά τη διάλυσή της χωρίς να τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες), με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (*pro rata*) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών (παρ. 3α). Με το διασυνοριακό μετασχηματισμό η εισφέρουσα εταιρεία παύει να υφίσταται<sup>167</sup>. Επομένως, στην περίπτωση που, παράλληλα, τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ενώ η λήπτρια φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της Ε.Ε., με τη συγχώνευση/διάσπαση επέρχεται 'μεταφορά' της φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή. Εν

---

σκοπό τη μετατροπή της, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που επιβάλλει η νομοθεσία του άλλου κράτους μέλους, εξαρτάται από την εκκαθάρισή της'.

<sup>165</sup> Σε περίπτωση, δε, που αποφασισθεί η μεταφορά έδρας, εφόσον και το κράτος υποδοχής το επιτρέπει, η εταιρεία που μετέφερε την έδρα της γίνεται αλλοδαπή, χωρίς να επέρχεται η λύση της, βλ. Ν. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρείες, 9<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2019, σελ. 36.

<sup>166</sup> Το άρθρο 54 Κ.Φ.Ε. εισήχθη μεν προς εναρμόνιση της νομοθεσίας με την Οδηγία 2009/133/ΕΚ, ωστόσο, έχει εφαρμογή τόσο στους διασυνοριακούς, όσο και στους εγχώριους μετασχηματισμούς. Σημειωτέο ότι οι ορισμοί της διάταξης περιλαμβάνονται και στην Οδηγία 2017/1132/ΕΕ.

<sup>167</sup> Βλ. άρθρα 105 παρ. 1 γ' και 151 παρ. 1 γ' της Οδηγίας 2017/1132/ΕΕ.

προκειμένου, εξάλλου, δεν υπολογίζεται φόρος υπεραξιών των μεταβιβαζόμενων στοιχείων (παρ. 8), με εξαίρεση τις περιπτώσεις φοροαποφυγής (άρθρο 56 Κ.Φ.Ε.).

## **β) Μεταφορά στην Ελλάδα**

Τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας με αντίστροφη κατεύθυνση, δηλαδή από την αλλοδαπή προς την Ελλάδα, προβλέπουν οι νεοπαγείς διατάξεις των άρθρων 5Α και 5Β Κ.Φ.Ε., οι οποίες εισάγουν το θεσμό του ‘διαμένοντος μη κατοίκου’ (‘non dom’ – non domiciled resident<sup>168</sup>), ήδη γνωστού σε άλλα ευρωπαϊκά κράτη, όπως η Ιταλία, η Πορτογαλία, η Μάλτα και η Κύπρος<sup>169</sup>. Ειδικότερα, με τις ρυθμίσεις αυτές επιχειρείται η προσέλκυση περιουσίας<sup>170</sup> και συνταξιούχων<sup>171</sup> αντίστοιχα, αλλοδαπών φυσικών προσώπων, στα οποία παρέχεται ειδική

---

<sup>168</sup> Ο όρος ‘domicile’ προσιδιάζει στην έννοια της κατοικίας κατά τον Αστικό Κώδικα, νοούμενης της συνδρομής και του βουλευτικού στοιχείου, της αποκλειστικότητας και της αναγκαιότητας της κατοικίας. Ο όρος ‘resident’, που χρησιμοποιείται ευρέως για φορολογικούς σκοπούς, ενέχει πιο έντονα το στοιχείο της αντικειμενικότητας, υπό την έννοια της πλήρωσης αντικειμενικών προϋποθέσεων π.χ. φυσικής παρουσίας 183 ημερών και εν προκειμένω των προϋποθέσεων που τάσσουν τα άρθρα 5Α και 5Β. Βλ. και σχετικές παρατηρήσεις για τους δύο όρους σε E. A. Zelinsky, *Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler*. Michigan Journal of International Law, 2017, (38), σελ. 271 – 275 (Ανάκτηση την 21.11.2020 από το διαδικτυακό τόπο: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1488&context=mjil> ). Βλ. επίσης την απόφαση του αγγλικού δικαστηρίου First – Tier Tribunal, 2017, TC06179 στην υπόθεση Anthony Peck, Sally Peck v The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs, η οποία σχετικά αναφέρει (σκέψη 83) ότι ‘Although a person can have only one domicile at a time, he may simultaneously reside in more than one place’.

<sup>169</sup> Στο ίδιο πνεύμα, ενίσχυσης της οικονομικής δραστηριότητας και των επενδύσεων μέσω της παροχής φορολογικών κινήτρων, κινείται και το πρόγραμμα της ‘χρυσής βίζας’, δηλαδή της παροχής του δικαιώματος διαμονής στην Ελλάδα (και ταυτόχρονα εύκολης πρόσβασης στα κράτη μέλη της Ε.Ε.), υπό τον όρο της επένδυσης σε ακίνητα σημαντικής αξίας. Είναι, δε, γεγονός ότι τα παντός είδους προγράμματα προσέλκυσης νέων κεφαλαίων είναι διαδεδομένα διεθνώς, με την παρατήρηση ότι ο τρόπος φορολόγησης με τον οποίο συνδέονται είναι ενδεικτικός της δύναμης εκάστου κράτους. Δηλαδή τα ισχυρά κράτη δεν έχουν ανάγκη να ‘θυσιάσουν’ από την ακεραιότητα του φορολογικού τους συστήματος για να προσελκύσουν επενδυτές, π.χ. από τα G7 κράτη, ο Καναδάς, το Ηνωμένο Βασίλειο και οι Η.Π.Α. προσφέρουν δυνατότητα μετανάστευσης μέσω επενδυτικών προγραμμάτων, τα οποία προϋποθέτουν την επένδυση σημαντικών ποσών, χωρίς, ωστόσο, κανένα να περιλαμβάνει φορολογικό προνόμιο που δεν παρέχεται ταυτόχρονα και στους ημεδαπούς κατοίκους. Στον αντίποδα βρίσκονται τα κράτη που αποτελούν φορολογικούς παραδείσους. Σε κάθε περίπτωση, τα εν γένει προγράμματα προσέλκυσης νέων κεφαλαίων αποτελούν πεδίο οικονομικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών, ο οποίος, στο χώρο της Ε.Ε. κρύβει τον κίνδυνο της ελεύθερης διακίνησης προσώπων και κεφαλαίων, χωρίς αποτελεσματικό μηχανισμό ασφαλείας, βλ. σχετικά Α. Μάλλιου, Τα προγράμματα της ‘χρυσής βίζας’ και η ανταγωνιστική προσπάθεια προσέλκυσης ξένων κεφαλαίων, ΔΦΝ 2018, τόμος 72, σελ. 658 και Α. Christians, ό.π., σελ. 52 και 55.

<sup>170</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η προσέλκυση πλούτου φυσικών προσώπων, αναγκαιότητα για τη χώρα;, ΔΦΝ 2020, τόμος 74, σελ. 145, η οποία διαπιστώνει ότι η παροχή φορολογικού κινήτρου, για τη διαχείριση συσσωρευμένων περιουσιών που επενδύεται με παθητικό τρόπο, συνιστά μηχανισμό που αναπτύσσεται με ανταγωνιστικό τρόπο ανάμεσα σε πολλά κράτη τα τελευταία έτη.

<sup>171</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η συνεχιζόμενη παροχή κινήτρων για την προσέλκυση αλλοδαπών ιδιωτικών κεφαλαίων, ΔΦΝ, 2020, τόμος 74, σελ. 690, σύμφωνα με την οποία, η προσδοκία που εξυπηρετεί το εθνικό συμφέρον της αναθέρμανσης της ελληνικής οικονομίας φαίνεται να μπορεί να συνιστά ικανό, έως και αναγκαίο, λόγο για τη διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης των αλλοδαπών έναντι των ελληνικών συντάξεων, ωστόσο, θα

προνομιακή φορολογική μεταχείριση, με στόχο την αύξηση των δημοσίων εσόδων και την επίτευξη διαφόρων παράπλευρων ωφελειών, όπως εισαγωγή κεφαλαίων στην Ελλάδα, δημιουργία επενδυτικών μονάδων, συμμετοχή σε επενδυτικά σχήματα ή εταιρείες, άνοιγμα θέσεων εργασίας, ακόμα και αγορές ακινήτων.<sup>172</sup>

Αμφότερες οι ρυθμίσεις ακολουθούν την ίδια λογική, δηλαδή παρέχεται εναλλακτικός τρόπος φορολόγησης για το σύνολο των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, ανεξαρτήτως ύψους, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, και συγκεκριμένα φορολόγηση κατ' αποκοπή ποσού 100.000 € για τα πρόσωπα υψηλής οικονομικής επιφάνειας (άρθρο 5Α) και με αναλογικό συντελεστή 7% για τους δικαιούχους συντάξεων αλλοδαπής (άρθρο 5Β). Κατά τα λοιπά, για τυχόν εισοδήματα ημεδαπής, προβλέπεται φορολόγηση κατά τις γενικές διατάξεις.

Ακόμη, σε αμφότερες τις ρυθμίσεις οι προϋποθέσεις μεταφοράς δεν σχετίζονται με τα προσωποπαγή συνδετικά στοιχεία, αλλά με ανεξάρτητους παράγοντες. Συγκεκριμένα στο άρθρο 5Α για τα φυσικά πρόσωπα υψηλής οικονομικής επιφάνειας, απαιτείται ο εκάστοτε ενδιαφερόμενος να μην ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα τελευταία χρόνια 7 από τα 8 έτη πριν τη μεταφορά και, σωρευτικά, ο ίδιος, συγγενικό του πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο/οντότητα στο οποίο έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, να πραγματοποιήσει, εντός τριών ετών, επένδυση, ποσού τουλάχιστον 500.000 €, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα/οντότητες με έδρα την Ελλάδα<sup>173</sup>. Αντίστοιχα, στο άρθρο 5Β, για τους δικαιούχους συντάξεων αλλοδαπής απαιτείται, ομοίως, ο ανωτέρω αρνητικός όρος αναφορικά με τα τελευταία 5 από τα 6 έτη πριν τη μεταφορά και, σωρευτικά, η ύπαρξη συμφωνίας διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και του κράτους της τελευταίας φορολογικής κατοικίας του προσώπου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η φορολογική διοίκηση ενημερώνει, εξάλλου, τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά.

Αξιοσημείωτο είναι ότι, παρά την απουσία προσωποπαγών συνδετικών στοιχείων, η Ελλάδα λογίζει τα εν λόγω πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους της κατά την έννοια των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει με τρίτα κράτη. Ειδικότερα για την περίπτωση των φυσικών

---

έπρεπε περισσότερο να προσεχθεί η ένταξη στο ευνοϊκό αυτό φορολογικό καθεστώς και των λοιπών αλλοδαπών πηγών εισοδήματος, καθώς, δεδομένου ότι δεν συντρέχει άμεση σύνδεση μεταξύ της ιδιότητας του συνταξιούχου και του κτώμενου εισοδήματος, δεν υπάρχει ευθεία δικαιολογητική βάση για την προνομιακή μεταχείριση.

<sup>172</sup> Βλ. Αιτιολογικές Εκθέσεις ν. 4646/2019 (άρθρο 2) και 4714/2020 (άρθρο 1), με τους οποίους προστέθηκαν αντίστοιχα τα άρθρα 5Α και 5Β Κ.Φ.Ε.

<sup>173</sup> Η δεύτερη προϋπόθεση δεν απαιτείται να συντρέχει, εφόσον το φυσικό πρόσωπο έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, κατά το άρθρο 16 του ν. 4251/2014. Επιπλέον, το φυσικό πρόσωπο δύναται να ζητήσει την επέκταση του προνομίου σε συγγενικό του πρόσωπο και, στην περίπτωση αυτή, καταβάλλεται φόρος κατ' αποκοπή 20.000 ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο.

προσώπων υψηλής οικονομικής επιφάνειας, ρητά εκφράζει τη θέση ότι η πραγματοποίηση σημαντικών επενδύσεων φανερώνει τη βούληση του φυσικού προσώπου να καταστήσει την Ελλάδα κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, επομένως τόπο της φορολογικής κατοικίας του<sup>174</sup>. Για τους δικαιούχους συντάξεων αλλοδαπής, τηρεί πιο μετριοπαθή στάση, ορίζοντας ότι δεν απαιτείται άλλη προϋπόθεση για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, αλλά προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να μπορεί να αποδείξει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, σε περίπτωση αμφισβήτησης από το κράτος προέλευσης, θα πρέπει να πληροί τους όρους του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. και συνεπώς να προκύπτει ότι έχει καταστήσει την Ελλάδα κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Εξάλλου, η ρύθμιση έχει εφαρμογή για συντάξεις ιδιωτικού και δημοσίου τομέα, με την επιφύλαξη εφαρμογής Σ.Α.Δ.Φ., η οποία ορίζει τη φορολόγηση των συντάξεων του δημοσίου από το κράτος πηγής.<sup>175</sup>

Κατά τα λοιπά, αμφότερες οι διατάξεις προβλέπουν χρονικό ορίζοντα δεκαπενταετίας για τη χρήση της ευνοϊκής ρύθμισης, αρχής γενομένης από το έτος υποβολής της αίτησης (άρθρο 5Α) και από το επόμενο έτος αντίστοιχα (άρθρο 5Β). Επιπλέον, σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου, προβλέπεται έκπτωση από το προνόμιο, ενώ παρέχεται και δυνατότητα ανάκλησης της υπαγωγής στη διάταξη εκ μέρους του φυσικού προσώπου. Εξάλλου, αμφότερες οι ρυθμίσεις περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σε σχέση με την διαδικασία υπαγωγής, τον τρόπο πληρωμής κλπ<sup>176</sup>, ενώ σημειωτέο είναι ότι η υπαγωγή στο άρθρο 5Α είναι ασυμβίβαστη με την υπαγωγή στο άρθρο 5Β, όταν η εφαρμογή του τελευταίου έχει προηγηθεί.

Το πλαίσιο προσέλκυσης αλλοδαπών φυσικών προσώπων μέσω εναλλακτικής φορολόγησης, συμπληρώνεται με τη διάταξη του άρθρου 5Γ Κ.Φ.Ε. (με έναρξη ισχύος την 1.1.2021), η οποία, ομοίως, στοχεύει στην τόνωση της ελληνικής οικονομίας.<sup>177</sup> Σε αντίθεση με τις διατάξεις 5Α και 5Β που αναφέρονται σε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, η ρύθμιση 5Γ Κ.Φ.Ε. προβλέπει την ευνοϊκή φορολόγηση εισοδήματος ημεδαπής – και συγκεκριμένα από μισθωτή εργασία<sup>178</sup> ή/και επιχειρηματική δραστηριότητα – που αποκτάται από φυσικό πρόσωπο,

---

<sup>174</sup> Πάντως, η καταβολή φόρου στην αλλοδαπή από τα πρόσωπα υψηλής οικονομικής επιφάνειας για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής υποχρέωσης στην Ελλάδα. Το αντίθετο ισχύει για τους δικαιούχους συντάξεως αλλοδαπής προέλευσης.

<sup>175</sup> Βλ. Αιτιολογικές Εκθέσεις ν. 4646/2019 (άρθρο 2) και 4714/2020 (άρθρο 1).

<sup>176</sup> Βλ. και την Α.1036/26.2.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α και την Α.1217/29.9.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για το άρθρο 5Β αντίστοιχα.

<sup>177</sup> Η ρύθμιση εισάγεται με το άρθρο 40 ν. 4758/2020 και, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεσή της, αναμένεται να λειτουργήσει συνδυαστικά και με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου για την οριστική έξοδο του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ε.Ε., με πολλαπλασιαστικά οφέλη για την Ελλάδα. Σημειωτέο ότι υπάρχει ανάλογη ρύθμιση και σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε., όπως στην Ιταλία, Σουηδία, Γαλλία, Ισπανία, Ιρλανδία και Ολλανδία.

<sup>178</sup> Η μισθωτή εργασία θα πρέπει να αφορά την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.

το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα. Ο φορολογούμενος, δηλαδή, υπόκειται σε φορολόγηση απεριόριστα, δηλαδή για το παγκόσμιο εισόδημά του, ωστόσο, αφενός απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το 50% του εισοδήματος από μισθωτή εργασία ή ατομική επιχείρηση το οποίο αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, αφετέρου δεν του υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση την κατοικία και το όχημά του.

Για την υπαγωγή, άλλωστε, στο εν λόγω ευνοϊκό καθεστώς απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικά προϋποθέσεις που, στην περίπτωση αυτή, συνδέονται και με την παραμονή στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα απαιτείται α) ο εκάστοτε ενδιαφερόμενος να μην ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα τελευταία 7 από τα 8 έτη πριν τη μεταφορά, β) το κράτος της προηγούμενης κατοικίας να ανήκει στην Ε.Ε. ή τον Ε.Ο.Χ. ή να έχει συνάψει με την Ελλάδα συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας, γ) ο φορολογούμενος να παρέχει μισθωτή εργασία σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο/οντότητα ή σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, άλλως να ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και δ) να δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μια διετία.

Κατά τα λοιπά, προβλέπεται χρονικός ορίζοντας επταετίας για τη χρήση της ευνοϊκής ρύθμισης, συμπεριλαμβανομένου του έτους για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση, ενώ ειδικά στην περίπτωση της ατομικής επιχείρησης τα έτη πρέπει να είναι συναπτά. Επιπλέον, προβλέπεται λεπτομερώς η διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση, καθώς επίσης η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να ενημερώσει τις φορολογικές αρχές του κράτους της προηγούμενης κατοικίας σχετικά με τη μεταφορά. Τέλος, σε περίπτωση μη πλήρωσης των ανωτέρω, υπό στοιχεία γ' και δ', προϋποθέσεων σε κάποιο φορολογικό έτος, το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς παύει να εφαρμόζεται.

## **Γ. ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ**

Η απόρριψη της αίτησης του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του από τη φορολογική διοίκηση μπορεί να προσβληθεί ως ακυρωτική διαφορά, χωρίς να προηγηθεί η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, φορολογικές διαφορές που γεννώνται από διοικητικές πράξεις σχετιζόμενες με την καθ' όλου εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, μη συνδεόμενες, όμως, αμέσως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικό καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενο, έχουν το χαρακτήρα ακυρωτικής διαφοράς. Συνάγεται, επομένως, ότι η απόρριψη της μεταφοράς φορολογικής κατοικίας εγείρει διαφορά ακυρωτικής φύσης, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεως του φορολογουμένου και δεν

συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση.<sup>179</sup> Εξάλλου, ο αιτών την ακύρωση δεν στερείται εννόμου συμφέροντος για άσκηση του ενδίκου βοηθήματος μόνο από την παρεχόμενη στην παρ. 8 της ΠΟΛ 1201/6.12.2017 αποφάσεως του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δυνατότητας επανυποβολής του απορριφθέντος αιτήματος περί μεταβολή της φορολογικής κατοικίας<sup>180</sup>.

Εν προκειμένω, εξάλλου, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. περί ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ., που προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ουσίας ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (παρ. 8) και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως (άρθρο 45 παρ. 2 π.δ. 18/1989)<sup>181</sup>. Κατ' επέκταση, τυχόν άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αναστέλλει την 60ήμερη προθεσμία για την άσκηση αίτησης ακυρώσεως<sup>182</sup>. Ωστόσο, αν η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής υποδεικνύεται από τη φορολογική διοίκηση<sup>183</sup>, η προθεσμία για την αίτηση ακυρώσεως αρχίζει από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης της Δ.Ε.Δ., άλλως από τη συντέλεση της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής<sup>184</sup>.

Σε κάθε περίπτωση, παραδεκτώς ασκείται αίτηση ακυρώσεως εντός 60ημέρου από της επιδόσεως στον αιτούντα της προσβαλλομένης πράξεως και πριν από την παρέλευση της προθεσμίας εξετάσεως της κατ' αυτής – εσφαλμένως – ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής<sup>185</sup>.

---

<sup>179</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1627/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 1572/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 977/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 418, 419, 420/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 403/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 321/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 274/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018, ΣτΕ Τμ.Β' 330/2018, ΣτΕ Τμ.Β' 1215/2017. Με την ίδια λογική εξετάζεται ως ακυρωτική, η διαφορά που γεννάται από την αμφισβήτηση της νομιμότητας πράξης μεταβολής των καταχωρημένων στο φορολογικό μητρώο στοιχείων (ΣτΕ Τμ.Β' 1572/2020).

<sup>180</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 321/2020.

<sup>181</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1215/2017. Βλ. επίσης Δ.Ε.Δ. Αθηνών 439/2019 και Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 14/2019.

<sup>182</sup> Ωστόσο, η προθεσμία για την άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως διακόπτεται από την εμπρόθεσμη άσκηση αιτήσεως θεραπείας ή ιεραρχικής προσφυγής, βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 274/2020.

<sup>183</sup> Βλ. Γενικά, η ενημέρωση του πολίτη από τη διοίκηση σχετικά με την ενδικοφανή προσφυγή συμβάλλει στην ουσιαστική πραγμάτωση της αρχής της χρηστής διοίκησης (υπό την έννοια της διοίκησης που διαφυλάσσει τα δικαιώματα των πολιτών), βλ. Σπ. Βλαχόπουλος, Η υποχρέωση της Διοίκησης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο σχετικά με τη δυνατότητα και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής, Διοικητική Δίκη, 1995 (3), σελ. 560. Επομένως, το αντίστροφο, δηλαδή τυχόν εσφαλμένη ενημέρωση του διοικούμενου – εν προκειμένω φορολογούμενου – ως προς την υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, με αποτέλεσμα τον αποπροσανατολισμό του, χωρίς να καλύπτεται το εμπρόθεσμο της άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως, θα οδηγούσε σε παραβίαση της αρχής της προστασίας του φορολογούμενου, υπό την αρνητική της έκφανση, που συνίσταται στην αδυναμία της διοίκησης να βλέπει τα έννομα συμφέροντα ή δικαιώματα του φορολογούμενου, βλ. και Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 11<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή, 2002, σελ. 99-100.

<sup>184</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1627/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 321/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 93/2020, ΣτΕ Τμ.Β' 2105/2018.

<sup>185</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 418, 419, 420/2020.

Παράλληλα, αν εσφαλμένως ο φορολογούμενος ασκήσει προσφυγή ουσίας κατά της αρνητικής απάντησης περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας, αυτή ερμηνεύεται ως αίτηση ακυρώσεως και παραπέμπεται προς κρίση ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου<sup>186</sup>.

Εξάλλου, με το άρθρο 362 του ν. 4700/2020, οι διαφορές που γεννώνται από την απόρριψη των αιτημάτων περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας ανατέθηκαν στην αρμοδιότητα του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου της περιφέρειας όπου εδρεύει η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Το αυτό ισχύει και για τις εκκρεμείς υποθέσεις, δηλαδή εκείνες των οποίων η πρώτη συζήτηση δεν είχε λάβει χώρα μέχρι την 29.6.2020 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου), οι οποίες διαβιβάζονται με πράξη του αρμόδιου οργάνου διεύθυνσης του δικαστηρίου που εκκρεμούν. Σε κάθε περίπτωση, το αρμόδιο δικαστήριο αποφαινεται ανέκκλητα, σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη του νόμου, ώστε οι εν λόγω διαφορές να επιλύονται άμεσα και οικονομικά για τους φορολογούμενους. Ως προς την εφαρμοζόμενη διαδικασία, ακολουθείται η προβλεπόμενη στο π.δ. 18/1989 (κατόπιν παραπομπής του ως άνω ν. 4700/2020 στο ν. 702/1977 και περαιτέρω παραπομπής στην κωδικοποίηση διατάξεων νόμων του ΣτΕ).<sup>187</sup>

Τέλος, σημειωτέο είναι ότι στην περίπτωση που η διαφορά μεταξύ φορολογουμένου και φορολογικής διοίκησης έχει ως αιτία φορολογικό καταλογισμό, που έχει βασιστεί σε κρίση περί ημεδαπής και όχι αλλοδαπής φορολογικής κατοικίας, δηλαδή το ζήτημα της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εξετάζεται παρεμπιπτόντως, τότε γεννάται διαφορά ουσίας, υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, με αναγκαία προδικασία την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.<sup>188</sup>

---

<sup>186</sup> Βλ. ΣτΕ Τμ.Β' 1215/2017 και Μ. Γαλεγαλίδου, Η άρνηση αιτήματος φορολογουμένου περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας γεννά ακυρωτική διαφορά χωρίς το προστάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής – Κριτήρια μεταφοράς φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ 2018, τόμος, 72, σελ. 1115.

<sup>187</sup> Μέχρι τη θέσπιση του ν. 4700/2020, οι διαφορές από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας υπάγονταν, ελλείψει ειδικότερης διάταξης, στο ΣτΕ, λόγω της γενικής ακυρωτικής αρμοδιότητάς του. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην Αιτιολογική Έκθεση του ν.4700/2020, το ΣτΕ διαμόρφωσε βασικές νομολογιακές αρχές για την επίλυση των εν λόγω διαφορών, ωστόσο, ο μεγάλος αριθμός υποθέσεων, που συνδέεται με την αθρόα μετανάστευση κατά την περίοδο της χρηματοοικονομικής κρίσης, κατέστησε δυσχερή την άμεση επίλυσή τους. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παρατείνεται η ανασφάλεια των φορολογούμενων, ούτε της φορολογικής διοίκησης, προβλέφθηκε η μεταφορά των διαφορών αυτών, δυνάμει του άρθρου 95 παρ. 3 Σ, στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο. Η μεταφορά αυτή, εξάλλου, διευκολύνει τους διαδίκους και από τη σκοπιά της τοπικής εγγύτητας. Βλ. σε σχέση με τη μεταφορά, τα κριτήρια και την τηρούμενη στα ΤΔΔ διαδικασία Π. Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 14-15, 517 και 520 αντίστοιχα.

<sup>188</sup> Βλ. Α. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων..., ό.π., σελ.1349 και ενδεικτικά Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1273/2020.

#### IV. ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η φορολογική κατοικία αποτελεί ένα κλασικό, αν όχι θεμελιωτικό, ζήτημα της φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι συνδέεται με το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της και, συνακόλουθα, με τη νομιμοποίηση του κράτους να επιβάλει φόρο σε φυσικά και νομικά πρόσωπα. Παράλληλα, οι εξελίξεις της σύγχρονης κοινωνικής και οικονομικής πραγματικότητας με τη διεθνή κινητικότητα των φορολογουμένων, την ευρηματικότητα στη φοροαποφυγή και τον οικονομικό ανταγωνισμό μεταξύ κρατών, την επαναφέρουν συνεχώς στο προσκήνιο, θέτοντας νέες προκλήσεις.

Οι προκλήσεις τίθενται, άλλωστε, σε παγκόσμιο επίπεδο, δεδομένου ότι η έννοια της φορολογικής κατοικίας και η πρακτική εφαρμογή της εξελίσσονται παράλληλα σε όλα τα μήκη και τα πλάτη του κόσμου<sup>189</sup>. Στον ταχύτερο εντοπισμό των αναφυόμενων προβλημάτων σε διεθνή κλίμακα και στην προσπάθεια επίλυσής τους έχουν συμβάλει τα διεθνή πρότυπα (μοντέλο ΟΟΣΑ, Ηνωμένων Εθνών, Η.Π.Α.), με τη συνεχή επεξεργασία τους, στα οποία περιέχεται παρεμφερής ορισμός φορολογικής κατοικίας. Το αποτέλεσμα είναι να επικρατεί μια γενικευμένη διεθνώς τάση εναρμόνισης της έννοιας, τουλάχιστον όπως αποτυπώνεται στις διεθνείς συμβάσεις, γεγονός που αποτιμάται θετικά. Ωστόσο, παρά τα βήματα σύγκλισης, ακόμη απουσιάζει ένας ενιαίος ορισμός στο πλαίσιο πολυμερούς σύμβασης ή της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο οποίος θα προσέθετε ασφάλεια, απαλείφοντας ανομοιομορφίες κατά την εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ. και περιορίζοντας φαινόμενα φοροαποφυγής μέσω του treaty shopping. Από την άλλη, η διστακτικότητα και η έλλειψη βούλησης των κρατών να δεσμευτούν με έναν ορισμό φορολογικής κατοικίας, που θα προσδιορίζει το εύρος των υποκειμένων που θα υπαγάγουν σε φόρο εισοδήματος είναι κατανοητή στο πλαίσιο της διαφοράς δυναμικότητας μεταξύ των κρατών και της ανάγκης να διαμορφώνουν και να αναδιαμορφώνουν, κατά το δοκούν, την πολιτική δημοσίων εσόδων.

Σε εθνικό επίπεδο, η ρύθμιση περί φορολογικής κατοικίας ακολουθεί τις διεθνείς τάσεις και κατευθυντήριες του ΟΟΣΑ και περιλαμβάνει, σε γενικές γραμμές, ασφαλή και ξεκάθαρα συνδετικά στοιχεία, με μοναδική ίσως ένσταση τη μη ιεράρχηση τους. Παράλληλα, εξελίσσεται και ανατροφοδοτείται συνεχώς από τη νομολογία, η οποία, κρίνοντας ad hoc περιπτώσεις, έχει δώσει λύσεις και κατευθυντήριες προσαρμοσμένες στη σύγχρονη πραγματικότητα, ειδικότερα, δε, αναφορικά με ζητήματα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στο εξωτερικό. Αναμένεται με ιδιαίτερο ενδιαφέρον η στάση της και στην περίπτωση των νομικών προσώπων, ιδιαιτέρως σε περιπτώσεις που η μεταφορά μετατρέπεται σε όχημα φοροαποφυγής και δεν υπαγορεύεται από πραγματικούς λόγους.

---

<sup>189</sup> Θ. Σκουζός, Φορολογική κατοικία: γνωρίζετε πού βρίσκεστε;, ΔΦΝ 2014, τόμος 68, σελ. 643.



Σε κάθε περίπτωση, οι εθνικές ρυθμίσεις που άπτονται εν γένει της φορολογικής κατοικίας, με τις τροποποιήσεις και τις προσθήκες τους από το έτος 2013 μέχρι σήμερα και σε εναρμόνιση με το ενωσιακό δίκαιο και τα διεθνή πρότυπα, φαίνεται να έχουν δημιουργήσει ένα πλέγμα, ικανό να αποτρέψει και να καταστείλει φαινόμενα φοροαποφυγής, χωρίς να περιορίζει, τουλάχιστον εντός των τειχών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την ελευθερία κίνησης και εγκατάστασης των προσώπων. Στο πλαίσιο αυτό, ο γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας αποτελεί το *ultimum refugium*. Πάντως, με δεδομένο ότι η φορολογία είναι ένας κόσμος όπου η πράξη προηγείται του νόμου σε ανάγκες και ευρηματικότητα, είναι αναμενόμενο να προκύψουν μελλοντικά νέα προβλήματα και προκλήσεις που να εμπλέκουν τη φορολογική κατοικία, υποβάλλοντας το νομοθέτη σε ασκήσεις ισορροπίας.

Όσον αφορά την υποδοχή φορολογικών κατοίκων στην Ελλάδα, μέσω εναλλακτικής φορολόγησης αλλοδαπών φυσικών προσώπων, οι σχετικές διατάξεις, παρότι καινοφανείς στο ελληνικό δίκαιο, φαίνονται να λειτουργούν χωρίς, μέχρι στιγμής, να έχουν προκύψει προβλήματα νομιμότητας. Με ερωτηματικό παραμένει, πάντως, η αντίδραση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης και, ακολούθως, των ελληνικών δικαστηρίων, σε μία αντίστροφη περίπτωση, δηλαδή μεταφοράς φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου από την Ελλάδα σε κράτος με εναλλακτική φορολόγηση, ιδιαίτερα όταν παρέχεται υπό τον όρο πραγματοποίησης επενδύσεων σημαντικής αξίας. Στο ίδιο πλαίσιο, ενδιαφέρον παρουσιάζει και η εκτίμηση, από τις ελληνικές αρχές, της αποδεικτικής αξίας του χορηγούμενου από το κράτος αυτό πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας. Στις περιπτώσεις αυτές, ενδεχόμενη μη αναγνώριση της μεταφοράς θα μπορούσε να εγείρει ζητήματα συμβατότητας της με την ελευθερία κίνησης και εγκατάστασης ή, ακόμα, με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

Τέλος, περνώντας στη δικονομική διάσταση της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, παρατηρείται ότι, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, αυτή φέρει το χαρακτήρα της ακυρωτικής διαφοράς, σε αντιδιαστολή με τις λοιπές διαφορές που απασχολούν τη φορολογική διοίκηση, οι οποίες στη συντριπτική πλειοψηφία τους αντιμετωπίζονται ως διαφορές ουσίας. Ο χαρακτηρισμός αυτός ως ακυρωτικής προέρχεται από την πρακτική προσέγγιση του ανωτάτου δικαστηρίου, που ερευνά την καθ' ύλην αρμοδιότητα. Δεδομένου ότι το κριτήριο που χρησιμοποιεί είναι αρκούντως σαφές – δηλαδή το κατά πόσο η διαφορά συνάπτεται ευθέως ή μη με φορολογική υποχρέωση ώστε, εν τέλει, να θεωρείται ουσίας ή ακυρωτική αντίστοιχα – φαίνεται ορθή η υπαγωγή των διαφορών που αφορούν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας στην κατηγορία των ακυρωτικών διαφορών. Ωστόσο, με δεδομένο ότι ο έλεγχος που γίνεται αφορά εκ των πραγμάτων τα πραγματικά περιστατικά – έστω και υπό τον μανδύα του ελέγχου της νόμιμης αιτιολογίας της πράξης – εν τέλει θα μπορούσαμε να πούμε ότι η φύση των διαφορών αυτών ταιριάζει περισσότερο στις διαφορές ουσίας.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

### ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΕ/ΔΕΚ:

- Απόφαση του ΔΕΕ της 30-4-2020, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-168/19 και C-169/19 HB and IC v Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), ECLI:EU:C:2020:388
- Απόφαση του ΔΕΕ της 27-2-2020, υπόθεση C-405/18 AURES Holdings a.s. v Odvolací finanční ředitelství, ECLI:EU:C:2020:127
- Απόφαση του ΔΕΕ της 26-2-2019, υπόθεση C-581/17 Martin Wächter v Finanzamt Konstanz, ECLI:EU:C:2019:138
- Απόφαση του ΔΕΕ της 26-2-2019, υπόθεση C-135/17 X GmbH v Finanzamt Stuttgart - Körperschaften, ECLI:EU:C:2019:136
- Απόφαση του ΔΕΕ της 26-2-2019, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-115, 118, 119, 299/16, N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134
- Απόφαση του ΔΕΕ της 6-12-2018, υπόθεση C-480/17 Frank Montag v Finanzamt Köln-Mitte, ECLI:EU:C:2018:987
- Απόφαση του ΔΕΕ της 24-10-2018, υπόθεση C-602/17 Benoît Sauvage and Kristel Lejeune v État belge, ECLI:EU:C:2018:856
- Απόφαση του ΔΕΕ της 25-10-2017, υπόθεση C-106/16 Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o., ECLI:EU:C:2017:804
- Απόφαση του ΔΕΕ της 5-5-2011, υπόθεση C-267/09 European Commission v Portuguese Republic, ECLI:EU:C:2011:273
- Απόφαση του ΔΕΚ της 26-4-2007, υπόθεση C-392/05 Γ. Αλεβίζος v Υπ. Οικονομικών, ECLI:EU:C:2007:251
- Απόφαση του ΔΕΚ της 25-1-2007, υπόθεση C-370/05 Uwe Kay Festersen, ECLI:EU:C:2007:59
- Απόφαση του ΔΕΚ της 14-11-2006, υπόθεση C-513/04 Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgische Staat, ECLI:EU:C:2006:713
- Απόφαση του ΔΕΚ της 12-9-2006, υπόθεση C-196/04 Cadbury Schweppes plc etc v Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544

- Απόφαση του ΔΕΚ της 6-7-2006, υπόθεση C-346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord, ECLI:EU:C:2006:445
- Απόφαση του ΔΕΚ της 13-12-2005, υπόθεση C-446/03 Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763
- Απόφαση του ΔΕΚ της 11-3-2004, υπόθεση C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECLI:EU:C:2004:138
- Απόφαση του ΔΕΕ της 9-12-2003, υπόθεση C-129/00 Επιτροπή v Ιταλική Δημοκρατία, ECLI:EU:C:2003:656
- Απόφαση του ΔΕΚ της 12-12-2002, υπόθεση C-385/00 F.W.L. de Groot v Staatssecretaris, ECLI:EU:C:2002:750
- Απόφαση του ΔΕΚ της 12-07-2001, υπόθεση C-262/99 Π. Λουλουδάκης v Ελληνικό Δημόσιο, ECLI:EU:C:2001:407
- Απόφαση του ΔΕΚ της 16-5-2000, υπόθεση C-87/99 Patrick Zurstrassen v Administration des contributions directes, ECLI:EU:C:2000:251

\*με την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισαβόνας την 1.12.2009, ο τίτλος του Δικαστηρίου άλλαξε από ΔΕΚ σε ΔΕΕ

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ:**

*(διοικητικών δικαστηρίων)*

- ΣτΕ Τμ. Β' 1628/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 1627/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 1572/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 977/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 420/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 419/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 418/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 403/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 321/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 274/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 93/2020
- ΣτΕ Τμ. Β' 1212/2019
- ΣτΕ Τμ. Β' 1153/2019
- ΣτΕ Τμ. Β' 2810/2018
- ΣτΕ Τμ. Β' 2105/2018
- ΣτΕ Τμ. Β' 330/2018
- ΣτΕ Τμ. Β' 1215/2017
- ΣτΕ Τμ. Β' 1445/2016
- ΣτΕ Τμ. Β' 1068/2013
- ΣτΕ Τμ. Β' 3821/2005
- ΤρΔΠΠ 304/2015
- ΤρΔΠΠ 1709/2011
- ΤρΔΠΑ 7388/2010
- ΤρΔΠΑ 3944/1998
- ΔΠΑ 4238/2019

(πολιτικών δικαστηρίων)

- ΑΠ 1183/2019
- ΑΠ Ολομ 2/2003
- ΑΠ 335/2001
- ΕφΠειρ 151/2016

#### **ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ:**

- Italy v Agusta Holding BV, 2019 Corte Suprema 14527  
<https://tpcases.com/italy-vs-agusta-holding-bv-may-2019-supreme-court-case-no-14527-2019/>
- Harding v Commissioner of Taxation, 2019 FCAFC 29  
<https://www.judgments.fedcourt.gov.au/judgments/Judgments/fca/full/2019/2019fcafc0029>
- Anthony Peck, Sally Peck v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, 2017 UKFTT 0770 (TC)  
<https://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/uk/cases/UKFTT/TC/2017/TC06179.html>
- Davies and Gaines-Cooper v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, 2011 UKSC 47 <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2010-0057-judgment.pdf>
- Abdelaziz Bensouilah v Her Majesty the Queen, 2009 TCC 440  
<https://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/29456/index.do>
- Her Majesty the Queen v Prevost Car Inc., 2008 TCC 231  
<https://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/28612/index.do>
- Indofood International Finance Ltd v JPMorgan Chase Bank N.A. London Branch, Court of Appeal, 2<sup>nd</sup> March 2006 – [https://library.croneri.co.uk/cch\\_uk/btc/2006-btc-8003](https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/2006-btc-8003)

#### **ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ Δ.Ε.Δ.:**

Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1679/2018	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1679/2018
Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1273/2020	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1645/2018
Δ.Ε.Δ. Αθηνών 2272/2019	Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1445/2018
Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 1099/2019	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1378/2018
Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 648/2019	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1305/2018
Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 576/2019	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1161/2018
Δ.Ε.Δ. Αθηνών 439/2019	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 1103/2018
Δ.Ε.Δ. Θεσ/νίκης 14/2019	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 469/2018
Δ.Ε.Δ. Αθηνών 3066/2018	Δ.Ε.Δ. Αθηνών 222/2018

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

- B. Αθανασάκη, Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018
- B. Αθανασάκη, Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019
- A. Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή, 2002
- Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος (Επιμ.), Υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010
- Π. Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018
- N. Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (N. 4172/2013) κατ' άρθρο ερμηνεία, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020
- N. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρίες, 9<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2019
- E. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 11<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 2002
- Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβοκύρης Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ανάλυση – Ερμηνεία N. 4172/2013, Αθήνα, 2014
- A. Τσουρουφλής, Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010
- K. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Στ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020
- Θ. Φορτσάκης & K. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013
- D. A. Larena, Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales, Documentos de trabajo, Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT), 2018 (116) – Διαθέσιμο στο διαδικτυακό τόπο:  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6764273>

## **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ:**

B. Αθανασάκη, Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2017, τεύχος 141, σελ. 860 επ.

B. Αθανασάκη, Σχόλιο στην απόφαση ΣτΕ 1215/2017, ΘΠΔΔ, 2017, σελ. 902 επ.

X. Αναγνωστόπουλος, Τα σχόλια της Επιτροπής του Ο.Ο.Σ.Α. για το άρθρο 4 που αφορά στον ορισμό του κατοίκου στο μοντέλο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, ΔΦΝ 2007, τόμος 61, σελ. 27 επ.

B. Βινιέρη, Η έννοια του όρου «κάτοικος» στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2005, τεύχος 2, σελ. 275 επ.

B. Βινιέρη, Εταιρίες με διπλή κατοικία και συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2006, τεύχος 11, σελ. 266 επ.

Σπ. Βλαχόπουλος, Η υποχρέωση της Διοίκησης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο σχετικά με τη δυνατότητα και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής, Διοικητική Δίκη, 1995 (3), σελ. 547 επ.

M. Γαλεγαλίδου, Η άρνηση αιτήματος φορολογουμένου περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας γεννά ακυρωτική διαφορά χωρίς το προστάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής – Κριτήρια μεταφοράς φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ 2018, τόμος, 72, σελ. 1115 επ.

I. Δρυλλεράκης, Φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων, ΔΦΝ 2012, τόμος 66, σελ. 963 επ.

Λ. Κορρές, Παρουσίαση του νέου ΚΦΕ κατά το Ν. 4172/2013, ΔΦΝ 2013, τόμος 67, σελ 1539 επ.

A. Μάλλιου, Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων, για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία, ΔΦΝ 2014, τόμος 68, σελ. 1651 επ.

A. Μάλλιου, Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ 2014, τόμος 68, σελ. 1123 επ.

A. Μάλλιου, Η μεταφορά επιχειρηματικής δραστηριότητας και φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, ΔΦΝ, τόμος 71, σελ. 513 επ.

A. Μάλλιου, Η μόδα της μεταφοράς φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ, τόμος 73, τόμος 73, σελ. 513 επ.

- A. Μάλλιου, Η προσέλκυση πλούτου φυσικών προσώπων, αναγκαιότητα για τη χώρα;, ΔΦΝ 2020, τόμος 74, σελ. 145 επ.
- A. 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, τόμος 69, σελ. 580 επ.
- A. Μάλλιου, Η συνεχιζόμενη παροχή κινήτρων για την προσέλκυση αλλοδαπών ιδιωτικών κεφαλαίων, ΔΦΝ, 2020, τόμος 74, σελ. 689 επ.
- A. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία, ως κίνητρο για την προσέλκυση εισοδημάτων και περιουσίας, ΔΦΝ 2017, τόμος 71, σελ. 769 επ.
- A. Μάλλιου, Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων και η μεταφορά της, ΔΦΝ, 2019, τόμος 73, σελ. 1345 επ.
- A. Μάλλιου, Τα προγράμματα «χρυσής βίζας» και η ανταγωνιστική προσπάθεια προσέλκυσης ξένων κεφαλαίων, ΔΦΝ, τόμος 72, σελ. 657 επ.
- X. Παμπούκης, Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο, ΔΦΝ 2015, τόμος 69, σελ 323 επ.
- Δ. Πάσσιου, Οι αλλαγές στη φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων με το Ν. 4646/2019 – Η εισαγωγή στο ελληνικό δίκαιο της εναλλακτικής φορολογικής κατοικίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2020, τεύχος 168, σελ. 219 επ.
- Κ. Πέρρου, Η «κατοικία» στη φορολογία εισοδήματος: έννοια, λειτουργία και ζητήματα απόδειξης, ΔΦΝ 2013, τόμος 67, σελ. 323 επ.
- Κ. Σαββαΐδου, Β. Αθανασάκη, Η αξιολόγηση της εφαρμογής του BEPS Project για τη διεθνή φοροαποφυγή και οι τελευταίες εξελίξεις, Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών, 2019, τεύχος 12/2019, σελ. 1556 επ.
- Κ. Σαββαΐδου, Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ΔΦΝ 2013, τόμος 67, σελ 979 επ.
- Θ. Σκουζός, Φορολογική κατοικία: γνωρίζετε πού βρίσκεστε;, ΔΦΝ 2014, τόμος 68, σελ. 643 επ.
- Ε. Γαστσίδου, σχόλιο σε ΣτΕ 1445/2016 Τμ. Β' επταμ., ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, τεύχος 129, σελ. 802 επ.

X. Φλώρου & Κ. Ζούβια, Ζητήματα φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων και η εμπειρία του Συνηγούρου του Πολίτη, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2017, τεύχος 139. σελ. 627 επ.

A. Christians, Buying in: Residence and Citizenship by Investment, Saint Louis University Law Journal 62, 2017, σελ. 51 επ. – Ανάκτηση την 18.11.2020 από το διαδικτυακό τόπο:

<https://scholarship.law.slu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1081&context=lj>

G. W. Kofler & R. Mason, Double Taxation: a European switch in time, Columbia Journal of European Law, 2007, σελ. 63 επ. – Ανάκτηση την 27.11.2020 από το διαδικτυακό τόπο:

[https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg\\_Kofler/Publications\\_in\\_English/Articles\\_in\\_Journals\\_and\\_Anthologies/Double\\_Taxation\\_14.pdf](https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg_Kofler/Publications_in_English/Articles_in_Journals_and_Anthologies/Double_Taxation_14.pdf)

A. R. Ribes, Tax residence and the mobility of companies in the European Union: the desirable harmonization of the tax connecting factors, 2012, Intertax, 40, 2012 σελ. 606 επ. – Ανάκτηση την 27.4.2020 από το διαδικτυακό τόπο:

[https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/34969/1/2012\\_Ribes\\_Intertax.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/34969/1/2012_Ribes_Intertax.pdf)

A. Ting, Tax –Apple’s International Tax Structure and the Double Non Taxation Issue, British Tax Review, 2014, No.1, σελ 40 επ. – Ανάκτηση την 17.10.2020 από το διαδικτυακό τόπο:

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2411297](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297)

E. A. Zelinsky, Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler. Michigan Journal of International Law, 2017, (38), σελ. 271 επ. – Ανάκτηση την 21.11.2020 από το διαδικτυακό τόπο:

<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1488&context=mjil>

#### **ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ:**

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI), 2016 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

MLI Position Greece – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-greece.pdf>

OECD, Automatic Exchange Portal, Rules Governing Tax Residence – Διαθέσιμο υλικό για τις Η.Π.Α. στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/United-States-Tax-Residency.pdf>



OECD, BEPS – Action 6 – Διαθέσιμες οι αναφερόμενες στη μελέτη πληροφορίες στους εξής διαδικτυακούς τόπους:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping\\_9789264312388-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping_9789264312388-en#page1)

<https://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-second-peer-review-report-on-treaty-shopping.pdf>

OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for tax purposes, ‘A beneficial Ownership Implementation Toolkit’, 2019 - Διαθέσιμη έκδοση στο διαδικτυακό τόπο:

<https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, 2017 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

OECD, Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion, 21 September 1977 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0158#mainText>

OECD, 2017 Update to the OECD Model Tax Convention, OECD Publishing, 2017 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publishing, 2017 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

US, United States Model Income Tax Convention, 2016 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

Αιτιολογική Έκθεση ν. 4758/2020

Αιτιολογική Έκθεση ν. 4714/2020

Αιτιολογική Έκθεση ν. 4700/2020

Αιτιολογική Έκθεση ν. 4646/2019

Αιτιολογική Έκθεση ν. 4549/2018

Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013

Α.1226/6.10.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Α.1217/29.9.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Α.1070/31.3.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Α.1036/26.2.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1068/12.4.2018

Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1201/6.12.2017

Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1129/23.8.2017

Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1058/18.3.2015

Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1283/30.12.2013

Απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1136/10.6.2013

Ε. 2113/22.7.2020 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

ΠΟΛ 1147/26.7.2018 Εγκύκλιος

ΠΟΛ 1067/20.3.2015 Εγκύκλιος

ΠΟΛ 1260/19.12.2014 Εγκύκλιος

ΠΟΛ 1177/14.7.2014 Εγκύκλιος

ΠΟΛ 1142/31.5.2012 Εγκύκλιος

Εγκύκλιος 129/1955

1055834 ΕΞ 2019 προς παροχή διευκρινίσεων

Ειδική Έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη, Φορολογία κατοίκων Εξωτερικού – Ζητήματα καθορισμού και μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, Αθήνα, 2014 – Διαθέσιμη στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.synigoros.gr/resources/docs/eidikh-ek8esh.pdf>

Οδηγός Κατοίκων Εξωτερικού σε Φορολογικά και Τελωνειακά Θέματα, Γ.Γ.Δ.Ε. (με επικαιροποίηση μέχρι την 30.3.2020) – Διαθέσιμος στο διαδικτυακό τόπο: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-03/katoikoi\\_exoterikou%20%281%29.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-03/katoikoi_exoterikou%20%281%29.pdf)