



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 20/06/2023

Αριθμός απόφασης: 350

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου Κύπρου επί της οδού αρ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/13-02-2023 (αριθμός δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/13-02-2023 (αρ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, ποσό φόρου ύψους **51.342,67€**.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων με τη αρ. πρωτ./29-08-2022 αίτησή του ζήτησε την μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Κύπρο, η οποία απορρίφθηκε με την με αρ.πρωτ./21-11-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης για τους κάτωθι λόγους :

- Για το φορολογικό έτος 2021 ο αιτών συνδεόταν άμεσα και μόνιμα με υπαλληλική σχέση με το Δημόσιο ως καθηγητής του τμήματος Ιατρικής του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, χωρίς να έχει διακοπεί η υπαλληλική σχέση από την ληφθείσα άδεια άνευ αποδοχών, η οποία χορηγήθηκε για προσωπικούς και όχι επαγγελματικούς λόγους.
- Υπήρχαν ισχυροί οικογενειακοί δεσμοί με την Ελλάδα, καθώς η σύζυγος του αιτούντος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.
- Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 με επιφύλαξη, ζητώντας να μη συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημά του τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην Κύπρο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους :

Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα λόγω παράνομου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός του, χωρίς να ληφθεί υπόψη ότι κατά το φορολογικό έτος 2021 τύγγχανε φορολογικός κάτοικος Κύπρου, διότι :

- Από τον Σεπτέμβριο του 2020 και έως σήμερα διαμένει και εργάζεται εκτός Ελλάδος, ήτοι στην Κύπρο, όπου απασχολείται, σε μόνιμη θέση ως Καθηγητής της Ιατρικής Σχολής του Πανεπιστημίου Κύπρου, διαμένει, δε, σε κατάλυμα στη Λευκωσία της Κύπρου, διαθέτει Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή της Κύπρου, ενώ διατηρεί και τραπεζικό λογαριασμό σε τράπεζα της Κύπρου, τόπο όπου έχουν συγκεντρωθεί πλήρως τα οικονομικά, ζωτικά του συμφέροντα. Ήδη, δε, δυνάμει της υπ'αριθμ. ΔΠΘ/ΔΔΚ/ΤΔΑ/...../18.07.2022 Πράξης του Πρύτανη του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, δημοσιευθείσας στο υπ'αριθμ./2022 Φ.Ε.Κ. (Τευχ. Γ'), έγινε δεκτή η αυτοδίκαιη, κατόπιν υποβολής των από 10-6-2022 και 30-6-2022 αιτήσεων παραίτησής του, λύση της υπαλληλικής σχέσης του από τη θέση μέλους Δ.Ε.Π. Καθηγητή πρώτης βαθμίδας, του Τμήματος Ιατρικής. Κατά συνέπεια, τη μόνη του, πλέον, εργασιακή απασχόληση αποτελεί η άσκηση των ακαδημαϊκών του καθηκόντων ως Καθηγητή Ιατρικής του Πανεπιστημίου Κύπρου, καθώς και η προσφορά κλινικού έργου στη ΜΕΘ του Γενικού Νοσοκομείου Λευκωσίας και δεν συνδέεται με την Ελλάδα με καμία άλλη εργασιακή σχέση.

- Έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του την Κύπρο και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται εκ του ότι η σύζυγός του παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, αφού, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής, αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών. (Σ.τ.Ε. 7μ. 1445/2016, 1212/2019, 1215/2017).

- Οι σκληρές εργασιακές συνθήκες δεν του επέτρεψαν να έχει το περιθώριο για ανεύρεση μόνιμης κατοικίας για το 2021. Για το λόγο αυτό διέμενε σε ξενοδοχείο και φιλοξενήθηκε σε συγγενικό πρόσωπο επίσης ιατρό στον ίδιο χώρο εργασίας. Ένας επιπλέον, επίσης, λόγος που συνετέλεσε στην μη άμεση ανεύρεση κατοικίας μόνιμης διαμονής υπήρξε και ο φόβος του για την πιθανότητα ασθένειας λόγω υπερβολικής έκθεσης στον ιό SARS-Covid-2 για επαγγελματικούς λόγους. Η προσωρινή διαμονή του σε περιβάλλον με άλλα άτομα (ξενοδοχείο, φιλοξενία) κρίθηκε πιο ασφαλής για τον ίδιο. Τέλος, όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα διατηρεί στο όνομά του λογαριασμούς κοινής ωφέλειας (ορ. τους προσκομιζόμενους λογαριασμούς τηλεφωνίας της εταιρείας «Сyта») και από τον Ιούλιο του 2022 μισθώνει ο ίδιος διαμέρισμα στην οδό, στη Λευκωσία της Κύπρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1234/2018 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, με την ΣΤΕ 2105/2018 κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον *«αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του»*. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 –ΦΕΚ Α΄ 167/23-7-2013), ορίζει :

«Άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου»

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. [89/1967](#) (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία»

1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2.α. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι διαδικασίες μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1177/14-07-2014, αναφορικά με τη μεταβολή κατοικίας ή διαμονής, ορίζεται ότι:

«Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.»

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους,

ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή

iii) ελλείπει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Εφόσον αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν αρχικές δηλώσεις, όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του....

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφο/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού....».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1201/6-12-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013.» ορίζεται :

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

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

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

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

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

- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,

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

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

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση). Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.[1063343/701/0006Δ/1.7.2009](#) έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή. Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις [ΠΟΛ.1107/5.4.1999](#), [ΠΟΛ.1092/23.6.2005](#), [ΠΟΛ.1210/15.9.2015](#) αντίστοιχα για κάθε κράτος.....

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ : «8...Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...]». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα

με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισοδήματά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣΤΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στένης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), 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. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, 229/1964, ΝοΒ 12,803, 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25-1-2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγό του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος. Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή - υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης - περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο

εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος. Εξάλλου, δεν ασκεί επιρροή από την ανωτέρω άποψη η στην αυτή παρ. 1 του άρθρου 67 πρόβλεψη της δυνατότητας υποβολής έγχαρτης δήλωσης σε εξαιρετικές περιπτώσεις οριζόμενες κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 7 του ίδιου άρθρου (βλ., για το κρίσιμο φορολογικό έτος, άρθρο 1 παρ. 3 της ΠΟΛ 1088/2015 απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, Β' 763), εφόσον εν πάση περιπτώσει δεν έχει θεσπισθεί εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικής δηλώσεως στην επίμαχη περίπτωση. Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 4166/2012 του ΣΤΕ : «τα κριτήρια καθορισμού της εννοίας της 'συνήθους κατοικίας' αφορούν τόσο τον επαγγελματικό και προσωπικό δεσμό ενός ατόμου με συγκεκριμένο τόπο όσο και τη διάρκεια αυτού του δεσμού και πρέπει να εξετάζονται σωρευτικώς (ΔΕΚ, απόφαση της 23.4.1991, C-297/89, Rigsadvokaten κατά Nicolai Christian Ryborg, ΣΤΕ 4467/2001). Επομένως, ως συνήθης κατοικία προσώπου που επιδιώκει την ατελή προσωρινή εισαγωγή μεταφορικού μέσου από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θεωρείται ο τόπος τον οποίο ο ενδιαφερόμενος έχει καταστήσει μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του (C-277/89 , ΣΤΕ 4467/2001, 3710/2005), όπου και διαμένει τουλάχιστον 185 ημέρες τον χρόνο. Στην περίπτωση ατόμου που έχει προσωπικούς και επαγγελματικούς δεσμούς σε δύο κράτη μέλη, ο τόπος της συνήθους κατοικίας του, ο οποίος καθορίζεται κατόπιν συνολικής εκτίμησης 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 (C-262/99 , σκέψεις 43-60, ΣΤΕ 3537/2008, 3231/2007 κ.α.)».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία (ΣΤΕ 2932/2020) «με τη διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι οι υπηρετούντες στην αλλοδαπή δημόσιοι υπάλληλοι εξακολουθούν, κατά το διάστημα της παραμονής τους στο εξωτερικό, να θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι ημεδαπής. Η διάταξη, ωστόσο, αυτή δεν καταλαμβάνει και τους δημοσίους υπαλλήλους που παραμένουν στο εξωτερικό όχι για υπηρεσιακούς, αλλά για ιδιωτικής φύσεως λόγους. Και ναι μεν στις περιπτώσεις αυτές, η διατήρηση της ιδιότητας του δημοσίου υπαλλήλου – η κατοικία του οποίου δεν ταυτίζεται, πάντως, κατά νόμον με τον τόπο υπηρεσίας του (πρβλ. ΣΤΕ 3870/2002, βλ. και άρθρο 54 του Α.Κ.) – αποτελεί λόγο που αποκλείει κατ' αρχήν τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας του προσωρινώς μεταβαίνοντος στην αλλοδαπή υπαλλήλου, η αποδοχή, ωστόσο, αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας δεν αποκλείεται, άνευ ετέρου, εκ μόνου του λόγου αυτού, σε περιπτώσεις, που, όπως εν προκειμένω, ο υπάλληλος έχει λάβει, κατά τη διάρκεια της απουσίας του στο εξωτερικό, άδεια άνευ αποδοχών από την υπηρεσία του».

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 52 ΑΚ ορίζεται ότι: *«η κατοικία διατηρείται, ωστόσο αποκτηθεί νέα».* Από το 2011 (Ν.3943/2011) το βάρος της απόδειξης της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου έχει το ίδιο το φυσικό πρόσωπο. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η Φορολογική Κατοικία είναι το μόνιμο κέντρο των ζωτικών συμφερόντων και ο τόπος των σχέσεων του φορολογούμενου - πολίτη, δηλαδή των κοινωνικών, των οικογενειακών και των επαγγελματικών του

συμφερόντων. Σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., η Φορολογική Κατοικία ευρίσκεται εκεί που υφίστανται τα φυσικά και τα οικονομικά του συμφέροντα, ή εκεί που παράγει και δημιουργεί το εισόδημά του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τις 01/01/2021 κατοικεί μόνιμα στην Κύπρο, όπου και εργάζεται ως καθηγητής Εντατικής Θεραπείας του Τμήματος Ιατρικής του Πανεπιστημίου Κύπρου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

- 1) το από 11/07/2022 Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας φορολογικού έτους 2021 του Τμήματος Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών Κύπρου,
- 2) πιστοποιητικό εγγραφής στο Τμήμα Φορολογίας της Κύπρου,
- 3) την από 12-7-2022 κατάσταση υποβληθεισών δηλώσεων του Τμήματος Φορολογίας Κύπρου,
- 4) τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων στις 12/7/2022 στο Τμήμα Φορολογίας Κύπρου,
- 5) την από 19/01/2022 Βεβαίωση απασχόλησης του Πανεπιστημίου Κύπρου, με την οποία βεβαιώνεται ότι εργάζεται σε μόνιμη θέση Καθηγητή της Ιατρικής Σχολής του Πανεπιστημίου Κύπρου από 1-1-2021 έως και σήμερα,
- 6) την από 9-12-2022 βεβαίωση της Διοίκησης του Γ.Ν. Λευκωσίας για παροχή κλινικού έργου για το έτος 2021,
- 7) τις υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΠΘ/ΔΔΚ/ΤΔΑ/...../28-7-2020 και ΔΠΘ/ΔΔΚ/ΤΔΑ/...../12-7-2021 Πράξεις του Πρύτανη του Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης, περί χορήγησης στον προσφεύγοντα, μετά από σύμφωνη γνώμη της Κοσμητείας της Σχολής Επιστημών Υγείας του Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης, άδειας άνευ αποδοχών ενός (1) έτους, από 31-10-2020 έως 31-10-2021, για προσωπικούς λόγους και παράταση κατά ένα έτος, ήτοι από 1-11-2021 έως 31-10-2022, της εν λόγω άδειας άνευ αποδοχών αντίστοιχα,
- 8) το ΦΕΚ με αρ./12-8-2022 περί της λύσης της υπαλληλικής του σχέσης με το Δ.Π.Θ.,
- 9) πιστοποιητικό Αποδοχών έτους 2021, του Πανεπιστημίου Κύπρου,
- 10) πιστοποιητικό αποδοχών για το 2021 από το Τμήμα φορολογίας Κύπρου,
- 11) την από 28-9-2022 βεβαίωση έγκρισης εγγραφής στο γραφείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων,
- 12) την από 12-12-2022 βεβαίωση του Παγκύπριου Ιατρικού Συλλόγου,
- 13) την άδεια εργασίας ως πνευμονολόγος,
- 14) Την άδεια εργασίας ως εντατικολόγος,
- 15) φωτοαντίγραφο κινήσεων του τραπεζικού του λογαριασμού της Τράπεζας Κύπρου, για το χρονικό διάστημα από 1-1-2021 έως 31-12-2021,
- 16) την από 3-11-2021 δήλωση του Γενικού Διευθυντή του ξενοδοχείου «.....» στη Λευκωσία της Κύπρου, με την οποία δηλώνει ότι ο προσφεύγων διαμένει στο εν λόγω ξενοδοχείο από τον Σεπτέμβριο του 2020 έως και σήμερα, κατά τις εργάσιμες ημέρες,
- 17) την από 15-6-2022 δήλωση του, με ARC, με θεωρημένο το «γνήσιο» της υπογραφής του από την αρμόδια κυπριακή Αρχή, με την οποία δηλώνει ότι από το έτος 2021 έως και σήμερα φιλοξενεί τον προσφεύγοντα στην οικία του, αρχικά στη και έπειτα στην, στα της Λευκωσίας, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, προκειμένου ο προσφεύγων να μην επιβαρύνεται εξ' ολοκλήρου με έξοδα διαμονής σε ξενοδοχείο,
- 18) λογαριασμούς κυπριακής εταιρίας κινητής τηλεφωνίας Cyta, Μάρτιος 2021 και Οκτώβριος 2021 και
- 19) την από 12/07/2021 σύμβαση μίσθωσης ακινήτου με περίοδο μίσθωσης 01/08/2022 – 31/07/2023.

Επειδή από τα ως άνω προσκομιζόμενα προκύπτει, ότι ο προσφεύγων εγκαταστάθηκε στην Κύπρο το αργότερο στις 01/01/2021, οπότε και άρχισε να εργάζεται και ότι παρέμεινε στη χώρα αυτή εργαζόμενος καθ' όλη τη διάρκεια του ίδιου έτους, με αποτέλεσμα να συμπληρώσει εκεί χρόνο φυσικής παρουσίας που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες εντός του 2021. Βάσει δε του πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας που εξέδωσαν οι κυπριακές αρχές, είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου για το φορολογικό έτος 2021.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Κύπρο για το έτος 2021, αφού δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 §§ 1,2 του ν. 4172/2013, καθόσον κατά το έτος αυτό συνδεόταν άμεσα και μόνιμα με υπαλληλική σχέση με το Δημόσιο ως καθηγητής του τμήματος Ιατρικής του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, χωρίς να έχει διακοπεί η υπαλληλική σχέση, ωστόσο, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα έγγραφα, ο προσφεύγων έλαβε άδεια άνευ αποδοχών για τα χρονικά διαστήματα 31-10-2020 έως 31-10-2021 και 1-11-2021 έως 31-10-2022 μέχρι τη λύση της υπαλληλικής του σχέσης με το Δ.Π.Θ στις 10/06/2022 και εργαζόταν το διάστημα αυτό στο Πανεπιστήμιο της Κύπρου, ως καθηγητής στην Ιατρική Σχολή, καθώς και στο Νοσοκομείο της Λευκωσίας, γεγονός που απαιτούσε, ως εκ της φύσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών, την αυτοπρόσωπη παρουσία του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή και, μάλιστα, για μακρό χρονικό διάστημα, το οποίο υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες εντός του οικείου ημερολογιακού έτους.

Επειδή, από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα στοιχειοθετείται η μόνιμη και πραγματική εγκατάσταση του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η σύζυγός του παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή η μη ύπαρξη μισθωμένου ακινήτου από τον προσφεύγοντα αιτιολογείται από το γεγονός ότι λόγω του κορωνοϊού και της απαγόρευσης των μετακινήσεων εντός του 2021 ήταν δύσκολη η ανεύρεση κατοικίας. Εξάλλου ήδη από τις 12/07/2021 σύναψε σύμβαση μίσθωσης ακινήτου που αποδεικνύει την πρόθεσή του για μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο.

Επειδή, από το πιστοποιητικό αποδοχών έτους 2021 του Πανεπιστημίου Κύπρου προκύπτει φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα ύψους 130.681,60€

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και εξ αυτού δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που απέκτησε κατά το εν λόγω έτος στην Κύπρο, βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 23/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.