

# **Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο**

Χ.Π. Παμπούκη  
Καθηγήτη Νομικής Σχολής Πανεπιστημίου Αθηνών  
Δικηγόρου ΑΠ

Εισαγωγή

Η έννοια της κατοικίας (ιδίως σε σχέση με την συνήθη διαμονή)  
Ο προσδιορισμός της φορολογικής κατοικίας

## *Εισαγωγή*

1. Η ίδια η ύπαρξη της οργανωμένης πολιτείας στηρίζεται στην κρατική εξουσία επιβολής φόρων. Ο φόρος είναι μία ανάγκη για το Κράτος<sup>1</sup> και καθήκον για τον πολίτη. Τη νεότερη δικαιολογητική περί φόρου θεωρία του καθήκοντος ασπάζεται άλλωστε και το Σύνταγμα 1975/1986/2001, στο άρθρο 4 παρ.5 όπου ορίζεται «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

2. Κάθε Κράτος έχει και μία «φορολογική» κυριαρχία δηλαδή το δικαίωμα να θεσπίζει το δικό του φορολογικό σύστημα κανόνων και να επιβάλλει (και να εισπράττει) φόρους. Θα πρέπει να διακριθεί η δικαιοδοσία να επιβάλεις φόρο από τη δικαιοδοσία να εισπράξεις φόρος που είναι απολύτως χωρική (δεν είναι δηλαδή νοητή η εκτέλεση δυνάμει φορολογικής υποχρέωσης στο έδαφος άλλου κράτους)<sup>2</sup>. Εξαιτίας αυτού του σχεδόν απόλυτου κατά το θετικό διεθνές δίκαιο δικαιώματος του κάθε Κράτους<sup>3</sup> δημιουργείται ένας νομοθετικός ανταγωνισμός (από το γεγονός ότι για το ίδιο εισόδημα δύο ή και περισσότερα Κράτη επιβάλλουν φόρο δυνάμει διαφορετικών φορολογικών συνδέσμων) που επιλύεται είτε με μονομερή μέτρα είτε με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

---

<sup>1</sup> Και μέσο εισοδηματικής αναδιανομής και κοινωνικής δικαιοσύνης. Ο φόρος έχει και μία κοινωνική λειτουργία.

<sup>2</sup> Βλ. σχετικά Κ. Πέρρου. Η «κατοικία» στη φορολογία εισοδήματος: έννοια, λειτουργία, και ζητήματα απόδειξης, ΔΦΝ 2013.324 επ.

<sup>3</sup> Η διακριτική ευχέρεια του Κράτους ίσως να περιορίζεται κατά το διεθνές στη περίπτωση μη υπάρξεως παντελώς κανενός συνδέσμου μεταξύ του φορολογουμένου, του εισοδήματος και του Κράτους που επιβάλλει τη φορολογία. Αντίθετα θα πρέπει κατά τα σημερινά κρατούντα να γίνει δεκτό ότι υπάρχει ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς την επιλογή συνδέσμου και της ποιότητας του.

(ΣΑΔΦ) κατά τη Σύμβαση πρότυπο του ΟΟΣΑ. Φυσικά αυτός ο ανταγωνισμός επιτείνεται από τη παγκόσμια συγκυρία της πραγματικότητας των κρατικών ελλειμμάτων με συνακόλουθη ανάγκη της διεύρυνσης του πεδίου εφαρμογής των φορολογικών τους νόμων με σκοπό την επίτευξη μεγαλύτερων δημοσίων εσόδων.

Το δικαίωμα επιβολής φόρου (δηλαδή η ίδρυση ενοχικής υποχρέωσης έναντι του Κράτους για καταβολή χρηματικού ποσού που δεν επιστρέφεται) είναι μονομερές και απόλυτο, δηλαδή ασκείται χωρίς να υποχρεούνται – τουλάχιστον καταρχήν- ένα Κράτος να λάβει υπόψη του τη φορολογική νομοθεσία ενός άλλου κράτους. Φυσικά όμως προϋποτίθεται ένας φορολογικός σύνδεσμος νοουμένου είτε του προσωπικού δεσμού με πρόσωπο (δυνάμει της συνήθους διαμονής ή σπανιότερα της ιθαγένειας) είτε υλικού δεσμού (δυνάμει δηλαδή του δεσμού του εισοδήματος, της πηγής και του εδάφους). Αυτή η εξουσία του Κράτους καταρχήν δεν γνωρίζει περιορισμό από το Διεθνές δίκαιο με τρεις εντούτοις σοβαρές επιφυλάξεις: η πρώτη είναι ότι ίσως υπάρχει ακραίο όριο επιβολής φόρου σε πολίτη χωρίς καμία δικαιολογητική βάση κατά τρόπο αυθαίρετο (χωρίς κάποιο σύνδεσμο *genuine*), η δεύτερη είναι το κοινοτικό δίκαιο όταν ο τρόπος φορολόγησης ενός Κράτους μέλους περιορίζει την άσκηση κοινοτικών ελευθεριών και η τρίτη όταν ίσως η φορολόγηση υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο και συνιστά κατά την ουσία προσβολή του δικαιώματος της περιουσίας κατά την ΕΣΔΑ. Η ύπαρξη δεσμού χωρικού ή προσωπικού αφενός (δηλαδή η εφαρμογή της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας στις διεθνείς φορολογικές σχέσεις με στοιχεία αλλοδαπότητας) και η αποφυγή διπλής φορολογίας αφετέρου (με διμερείς συμβάσεις με βάση το πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ) είναι τα δύο κυρίως αντικείμενα του φορολογικού διεθνούς δικαίου καθώς και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής<sup>4</sup> (γιατί όπως δεν είναι σωστό το ίδιο εισόδημα να

---

<sup>4</sup> Στα οποία θα πρέπει σήμερα να προστεθεί και η μάχη κατά της διεθνούς φοροδιαφυγής και ο περιορισμός της φοροαποφυγής είτε με διεθνείς ρυθμίσεις είτε με διεθνής φορολογικής συνεργασία είτε με μονομερή μέτρα που λαμβάνει το κάθε Κράτος, βλ. Κ. Σαββαΐδου, *Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς κατοικίας σε μη συνεργάσιμα Κράτη ή Κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς*, ΔΦΝ [67] 2013, 979 επ. Κύριο ζήτημα αποτελεί εδώ η ύπαρξη και λειτουργία δικαιοδοσιών (πολιτειών) που λειτουργικά συνιστούν καταφύγια φοροδιαφυγής (αλλά και εν γένει παράνομου χρήματος) οι λεγόμενες εξωχώριες/υπερόριες (*offshore*) φορολογικοί παράδεισοι που κατά τον ΟΟΣΑ που έχει εκπονήσει και σχετική λίστα που επικαιροποιείται κάθε χρόνο είναι κράτη χωρίς φορολογία ή με μικρή, που δεν παρέχουν πληροφορίες σε άλλα Κράτη (με ισχυρό τραπεζικό και φορολογικό απόρρητο δηλαδή) δηλαδή με χαμηλό βαθμό διαφάνειας και έλλειψη διεθνούς συνεργασίας. Για τον ορισμό και τη συγκρότηση των *offshore* εταιριών εν γένει, βλ. Χ. Παμπούκη, *Νομικά πρόσωπα και ιδίως εταιρίες στις συγκρούσεις νόμων*, Αθήνα, 2004, σ.189 επ. και τις εκεί παραπομπές.

φορολογείται δύο ή περισσότερες φορές δεν είναι σωστό ένα εισόδημα να μην φορολογείται πουθενά και καθόλου).

Το φορολογικό διεθνές δίκαιο<sup>5</sup> (και το διεθνές φορολογικό δίκαιο<sup>6</sup>) αποτελεί το σύνολο των κανόνων στο διεθνές και διασυνοριακό περιβάλλον που καθορίζουν τον τόπο και τον τρόπο φορολόγησης φορολογουμένων σε σχέσεις με προσωπικά ή χωρικά στοιχεία αλλοδαπότητας. Είναι δηλαδή ο κλάδος που έχει μεταξύ άλλων ως αντικείμενο τα όρια ισχύος – προκειμένου για το ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο- των ελληνικών φορολογικών κανόνων σε σχέσεις με φορολογικό στοιχείο αλλοδαπότητας.

3. Συνεπώς δεν είναι δυνατό να γίνει λόγος για συγκρούσεις φορολογικών νόμων με την έννοια των πολυμερών κανόνων συγκρούσεως του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου. Το κάθε Κράτος θεσπίζει μονομερώς και *μονομερούς ενέργειας* κανόνες (φόρους) που ορίζονται κατά τόπο (*rationae loci*), κατά χρόνο (*rationae temporis*), κατά αντικείμενο (*rationae materiae*) και κατά υποκείμενο (*rationae personae*). Το πεδίο εφαρμογής τους ορίζεται μονομερώς με τα παραπάνω στοιχεία και αντίθετα από το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο εν στενή έννοια οι κανόνες αυτοί δεν διμεροποιούνται δηλαδή δεν εντοπίζουν που είναι η φορολογητέα ύλη από τη σκοπιά του *forum* αλλά περιορίζονται να ορίσουν το πεδίο εφαρμογής του ελληνικού φορολογικού νόμου χωρίς να ενδιαφέρει η εφαρμογή<sup>7</sup> αλλοδαπού φορολογικού νόμου.

---

<sup>5</sup> Που αποτελεί την προέκταση στο διεθνή χώρο του ημεδαπού φορολογικού συστήματος δυνάμει δηλαδή της χωρικής ισχύος των ελληνικών φορολογικών νόμων που αποτελούν και τον λόγο εφαρμογής των σχετικών διατάξεων.

<sup>6</sup> Που αντίθετα έχει ως πηγή εφαρμογής των κανόνων, διεθνή συμφωνία, συνήθως διμερή με βάση τη Σύμβαση πρότυπο του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επομένως η ορολογική λεπτή διαφορά συνίσταται στο ότι το φορολογικό διεθνές δίκαιο έχει ως πηγή τους ημεδαπούς φορολογικούς κανόνες ενώ το διεθνές φορολογικό δίκαιο διεθνείς φορολογικούς κανόνες. Στο παρόν στάδιο ανάπτυξης του πάντως και με βάση το ποσοτικό και το ποιοτικό κριτήριο είναι πλέον δόκιμος ο όρος φορολογικό διεθνές δίκαιο. Πάντως η χρήση του όρου διεθνές φορολογικό θα σημαίνει στη παρούσα μελέτη ότι η αναφορά γίνεται σε διεθνή πηγή όχι και όχι πηγή εσωτερικού δικαίου για τις οποίες θα γίνεται χρήση του όρου φορολογικό διεθνές. Έτσι π.χ. όταν αναφερόμαστε στην έννοια της συνήθους διαμονής του άρθρου 4 της Σύμβασης Πρότυπο του ΟΟΣΑ θα είναι αναφορά στο διεθνές φορολογικό ενώ όταν αναφερόμαστε στο άρθρο 4 του ν.4172/2013 θα είναι αναφορά στο φορολογικό διεθνές δίκαιο.

<sup>7</sup> Η εφαρμογή τουλάχιστον καταρχήν, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται, με το μηχανισμό της λήψης υπόψη αλλοδαπής φορολογικής διάταξης στο πλαίσιο εφαρμογής ελληνικού φορολογικού νόμου. Ο μηχανισμός της λήψης υπόψη στο ιδ.δ.δ. αναφέρεται ως ο μηχανισμός έμμεσης εφαρμογής αλλοδαπού κανόνα στις περιπτώσεις που ο αλλοδαπός κανόνας αποτελεί προϋπόθεση εφαρμογής του ημεδαπού κανόνα, π.χ. το άρθρο 6 του Ποινικού Κώδικα.

Επομένως ο καθορισμός του πεδίου εφαρμογής του ελληνικού φορολογικού νόμου είναι ένα από τα ιδιαίτερα αντικείμενα του φορολογικού διεθνούς δικαίου. Αυτό επιχειρείται μέσω στοιχείου εφαρμογής ενός δηλαδή *φορολογικού συνδέσμου*. Τέτοια στοιχεία, σύνδεσμοι είναι προσωπικοί (η ιθαγένεια) ή χωρικοί (κατοικία, συνήθης διαμονή, πηγή του εισοδήματος ή η τοποθεσία του πράγματος). Οι σύνδεσμοι αυτοί φυσικά διαφοροποιούνται και ανάλογα με τη φορολογική ύλη (εισόδημα, κεφάλαιο, φπα, κλπ).

4. Οι χωρικοί φορολογικοί σύνδεσμοι έχουν ιδιαίτερη αξία γιατί το Κράτος έχει απόλυτη εξουσία φορολογικής ρύθμισης (επιβολής φόρου και είσπραξης του) εντός του εδάφους του ενώ αντίθετα δεν έχει καμία εξουσία είσπραξης φόρου εκτός του εδάφους του (ελλείπει φυσικά διεθνούς συμφωνίας)<sup>8</sup>. Εξαιρετικά υπερόρια φορολογική ισχύ επιβολής φόρου μπορεί να δοθεί με τη χρήση του προσωπικού στοιχείου της ιθαγένειας όπως για παράδειγμα γίνεται στις ΗΠΑ<sup>9</sup>.

5. Ανάμεσα σε αυτούς του συνδέσμους μονομερούς εφαρμογής του ελληνικού φορολογικού νόμου είναι και αυτός της κατοικίας και της συνήθους διαμονής – αντικείμενο της παρούσας μελέτης- τους οποίους χρησιμοποιεί το ελληνικό δίκαιο για τη φορολόγηση του εισοδήματος φυσικών προσώπων<sup>10</sup>. Η παρούσα μελέτη αντίθετα δεν έχει ως αντικείμενο την έννοια της μόνιμου εγκαταστάσεως (που ορίζεται στο άρθρο 4 της Σύμβασης πρότυπο του ΟΟΣΑ) κατά το διεθνές φορολογικό δίκαιο<sup>11</sup> ούτε την επίλυση συναφώς των συγκρούσεων που στο διεθνές συμβατικό πλαίσιο αυτή προκαλεί από θετικές συγκρούσεις- φορολογικές διεκδικήσεις, όταν δηλαδή και τα δύο συμβαλλόμενα κράτη θεωρούν ότι πρόσωπο δυνάμει της μόνιμου εγκαταστάσεως του υπέχει φορολογική υποχρέωση για εισοδήματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διεθνούς σύμβασης<sup>12</sup>. Η ίδια η Σύμβαση πρότυπο παρέχει στη δεύτερη

---

<sup>8</sup> Γ. Φωτόπουλος σε συνεργασία με Μ. Βραχάτη, σε Χ. Παμπούκης (επιμ.), Δίκαιο διεθνών συναλλαγών, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σ. 1422 επ.

<sup>9</sup> Οι Αμερικανοί πολίτες φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημα τους στις ΗΠΑ (καταρχήν και με την επιφύλαξη τεχνικών αποφυγής διπλής φορολόγησης του αυτού εισοδήματος) ανεξαρτήτως που αυτά κτώνται.

<sup>10</sup> Ι.Κ. Δρυλεράκη, Φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων, ΔΦΝ [66]2012,963 επ., Κ. Σαββαΐδου, Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ΔΦΝ [67] 2013, 979 επ.

<sup>11</sup> Το οποίο έχει ως αντικείμενο τη μελέτη ζητημάτων που προκύπτουν από νομοθετήματα φορολογικού δικαίου διεθνούς (ή κοινοτικής) προέλευσης κυρίως από τις διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας με βάση τη Σύμβαση πρότυπο του ΟΟΣΑ.

<sup>12</sup> Βλ. σχετικά παρακάτω, Ασπ. Μάλλιου, ..... [θα συμπληρωθεί ο τίτλος από τη συγγραφέα]

παράγραφο του άρθρου 4 ένα καταρχήν σύστημα επίλυσης των συγκρούσεων αυτών με κριτήρια *διαδοχικά* η οικογενειακή εστία και εάν υπάρχει και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη τότε υπερέχει το κράτος στο οποίο έχει (και) το κέντρο των ζωτικών κοινωνικών και οικονομικών του συμφερόντων, στη περίπτωση διατηρεί και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη τόσο οικογενειακή εστία όσο και κέντρο οικονομικών και κοινωνικών του συμφερόντων τότε θα υπερέχει το κράτος της συνήθους διαμονής (που εντούτοις δεν ορίζεται επακριβώς στη Πρότυπη Σύμβαση) και σε περίπτωση μη ικανοποιητικής εφαρμογής ούτε αυτού του κριτηρίου τότε θα υπερέχει το Κράτος του οποίου έχει την ιθαγένεια και τέλος εάν έχει την ιθαγένεια και των δύο συμβαλλομένων κρατών ή κανενός από αυτά η θετική σύγκρουση θα επιλύεται με συμφωνία των αρμόδιων αρχών των δύο συμβαλλομένων κρατών. Παρά τις αναπόφευκτες εννοιολογικές διαφοροποιήσεις και την έμφυτη τάση κάθε κράτους διεύρυνσης της φορολογικής του ύλης το σύστημα του πρότυπου νόμου προσφέρει ένα μοντέλο που χωρίς να δεσμεύει προφανώς τον εσωτερικό νομοθέτη μπορεί να χρησιμοποιηθεί ερμηνευτικά ως υπόδειγμα και για το λόγο αυτό αναφέρεται. Βεβαίως χρειάζεται προσοχή διότι η Πρότυπη σύμβαση δεν υιοθετείται αυτούσια και επομένως στη κάθε κατ'ιδία περίπτωση πρέπει να ανατρέχει ο εφαρμοστής στο συγκεκριμένο κείμενο της διμερούς συμβάσεως<sup>13</sup>.

\*

\*

\*

6. Το πρώτο ζήτημα που πρέπει να απασχολήσει είναι αυτό της έννοιας, δηλαδή αν και πως συγκροτείται πλέον *ιδιαίτερη* έννοια της κατοικίας και της συνήθους διαμονής κατά το ελληνικό φορολογικό δίκαιο σε σχέση με εκείνη της ΑΚ 51 και κυρίως εάν το ισχύον σύστημα περιέχει εγγενείς αντιφάσεις και εάν μπορεί να βελτιωθεί (Α). Το ζήτημα δεν έχει μόνο συστηματική αξία αλλά και πρακτική αφού συνέχεται άμεσα με τη λειτουργία των κανόνων δηλαδή την εφαρμογή των φορολογικών συνδέσμων της κατοικίας και της συνήθους διαμονής όπου τίθεται το θέμα του προσδιορισμού των (Β). Αντίθετα η παρούσα μελέτη δεν θα ασχοληθεί με το ζήτημα της

---

<sup>13</sup> Η Ελλάδα έχει υπογράψει και θέσει σε εφαρμογή πλειάδα τέτοιων διμερών Συμβάσεων και επομένως το διεθνές φορολογικό έχει και υπό την έννοια αυτή μεγάλη πρακτική αξία.

επίλυσης των ιδιότυπων συγκρούσεων στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων που έχουν εκπονηθεί με βάση τη Σύμβαση πρότυπο του ΟΟΣΑ ούτε με το σύνθετο ζήτημα της αλλαγής κατοικίας και της λίαν αμφιβόλου νομιμότητας μονομερή μέτρα που τη περιορίζουν<sup>14</sup>.

Σκοπός της είναι εξάλλου να μελετηθεί κατά πόσο μέθοδοι ή ακριβέστερα τεχνικές του ιδ.δ.δ. μπορούν εφαρμοζόμενες στο φορολογικό διεθνές δίκαιο να βελτιώσουν τη βεβαιότητα δικαίου στην οποία ενυπάρχει και το ζήτημα της ορατότητας του (visibility of law)<sup>15</sup> καθόσον είναι προφανές ότι αυτό θα συμβάλλει και στην εμπέδωση σταθερότητας απαραίτητης προς την επιχειρηματική ανάπτυξη και θα αποβεί προς όφελος του διοικουμένου και της χρηστής δίκαιης διοίκησης περιορίζοντας τις αυθαιρεσίες και τις αδικίες που προκαλούνται από την ανάγκη της συγκυρίας της οικονομικής κρίσεως αλλά και από τον φορολογικό ανταγωνισμό των κρατών. Το ιδ.δ.δ. ως ο κατεξοχήν εξελιγμένος επιστημονικά κλάδος επίλυσης των διεθνών συγκρούσεων νόμων ασφαλώς μπορεί να αποτελέσει πηγή εμπνεύσεως κυρίως συστηματικά για την επίλυση συγκρούσεων που ανακύπτουν συχνά λόγω μονομέρειας των κανόνων στο πεδίο του φορολογικού διεθνούς (αλλά και του διεθνούς φορολογικού) που άλλωστε αποτελούν και τμήμα του εν ευρεία έννοια ιδ.δ.δ. Επομένως στο πρώτο μέρος της μελέτης θα εξετασθεί η έννοια της κατοικίας κυρίως και στο δεύτερο η δομή του κανόνα και η λειτουργία του.

\*

\*

\*

---

<sup>14</sup> Βλ. ειδικότερα *Κ. Σαββαΐδου*, όπ.π. σ. 1004 επ.

<sup>15</sup> Η βεβαιότητα δικαίου ιδίως ως προς τις υποχρεώσεις των πολιτών είναι βασική αρχή δικαίου που είναι δυνατό να εκπορευείται και από τη Συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου. Το θέμα των συνδέσμων (των προσωπικά υποχρέων) δεν αφορά ευθέως την επιβολή φόρου αλλά είναι πάντως προϋπόθεσή του. Είναι συνεπώς δικαίωμα του φορολογουμένου να γνωρίζει με σχετική βεβαιότητα για παράδειγμα πότε θα λογίζεται ως (φορολογικός) κάτοικος της Ελλάδας και θα υπέχει εξ αυτού του λόγου υποχρέωση στο παγκόσμιο εισόδημά του. Αυτό προϋποθέτει την κατά το δυνατό καλύτερη στάθμιση μεταξύ της απαραίτητης υπαγωγής της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης στον κανόνα δικαίου και τον περιορισμό αυθαίρετης κρίσης της διοίκησης πολύ δε περισσότερο που σε περίπτωση (λαθεμένης) επιβολής φόρου ο διοικούμενος, εφόσον έχει τη πραγματική δυνατότητα, οφείλει να προκαταβάλει το 50% του καταλογισθέντος φόρου πριν από κάθε δικαστική κρίση. Είναι συνεπώς απαραίτητο κατά το παραπάνω κριτήριο να βελτιωθεί το παρόν σύστημα ορισμού της φορολογικής κατοικίας όπως θα καταδειχθεί κατωτέρω για τους λόγους αυτούς. Και αυτό γιατί σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να υπάρχει εμπέδωση δια του νόμου και της εφαρμογής του στη δικαιοκρατία - θεμέλιο της δημοκρατίας- και όχι κατάλυσή της.

*A) Η έννοια της φορολογικής κατοικίας και της συνήθους διαμονής :  
το εννοιολογικό παράδοξο*

7. Για τη φορολογία εν γένει υπάρχουν δύο μεγάλες κατηγορίες φορολογικών συνδέσμων- όπως προαναφέρθηκε- που ανταποκρίνονται στην πολιτική υπηκοότητα (*allégeance politique*) και την οικονομική υπηκοότητα (*allégeance économique*). Η πρώτη εκφράζεται από το σύνδεσμο της ιθαγένειας και είναι καταρχήν το σύστημα που ακολουθούν οι ΗΠΑ. Αυτό εκφράζει μία υποχρέωση καταρχήν ηθικής πολιτικής τάξεως που υπερβαίνει το χώρο και το χρόνο. Τα μειονεκτήματα είναι προφανή καθόσον η ιθαγένεια προσώπου μπορεί στο σύστημα αυτό να του δημιουργήσει σοβαρά μειονεκτήματα σε σχέση με το Κράτος της εγκατάστασης (εκτός της βεβαιότητας του προβλήματος της διπλής φορολογίας που αποφεύγεται είτε με ΣΑΔΦ είτε με μονομερή έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή υπάρχει ο κίνδυνος μεταφοράς στο επίπεδο του φορολογουμένου τυχόν πολιτική ένταση μεταξύ του Κράτους ιθαγένειας του και εκείνου της μόνιμου διαμονής του).

Αντίθετα η φορολογική μόνιμη διαμονή (και οι ταυτόσημες όπως θα δούμε έννοιες της φορολογικής κατοικίας και της συνήθους διαμονής) εκφράζει μία οικονομική ένταξη δηλαδή στη συμμετοχή του φορολογουμένου στην οικονομική και κοινωνική ζωή του κράτους αυτού το οποίο εξάλλου του παρέχει και τις εν ευρεία έννοια δημόσιες υπηρεσίες του.

8. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα υιοθετεί κατά παράδοση για την φορολογία των φυσικών προσώπων δύο φορολογικούς συνδέσμους- κριτήρια αυτό της κατοικίας και της πηγής<sup>16</sup>. Οι σύνδεσμοι αυτοί ανταποκρίνονται αντίστοιχα με υποχρέωση επί του παγκόσμιου εισοδήματος και επί των εισοδημάτων με χωρική περιορισμένη πηγή (όταν δηλαδή η πηγή του εισοδήματος εντοπίζεται στην ελληνική επικράτεια).

Στο προισχύσαν καθεστώς η έννοια της φορολογικής κατοικίας (εκείνη της ατυχούς προσθήκης της συνήθους διαμονής είναι πρόσφατη και μεταγενέστερη) ταυτιζόταν με εκείνη του άρθρου 51 του ΑΚ<sup>17</sup> και ήταν συστηματικά και δογματικά ικανοποιητική. Επομένως δεν υπήρχε ιδιαίτερη έννοια της φορολογικής κατοικίας

<sup>16</sup> Κ. Σαββαΐδου, όπ.π. (σημ.4) σ. 984.

<sup>17</sup> Δρυλεράκης, όπ.π. (σημ. 10), σ. 966 επ.

αλλά αυτή συγκροτείτο κατά παραπομπή στην έννοια του αστικού δικαίου. Σύμφωνα με αυτήν η έννοια συγκροτείτο από δύο στοιχεία το *animus* (δηλαδή την εξωτερικευμένη πρόθεση μονίμου και σταθερής εγκαταστάσεως) και το *corpus* (την πραγματική εγκατάσταση *corpore* σε κάποιο τόπο). Η κατοικία στην θεωρία του αστικού δικαίου είναι αποκλειστική (το κάθε φυσικό πρόσωπο έχει μόνο μία κατοικία) σε αντίστιξη με τη διαμονή που είναι έννοια πραγματική (υποδηλώνει το γεγονός της φυσικής παρουσίας για κάποιο διάστημα σε κάποιο χώρο χωρίς όμως ούτε πρόθεση μονιμότητας ούτε διάρκειας). Η συνήθης διαμονή ήταν μία διαμονή κατά βάση μεγαλύτερης διάρκειας αρχικά χωρίς τα στοιχεία της αποκλειστικότητας και μονιμότητας που χαρακτήριζαν τη κατοικία.

Είναι ενδιαφέρον εδώ να σημειωθεί ότι στο πεδίο του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου για την επίλυση μεταξύ των συστημάτων που δέχονται ως σύνδεσμο την ιθαγένεια και εκείνων που ακολουθούν τη κατοικία (η οποία ως σημειωθεί έχει διαφορετικές έννοιες μεταξύ των κρατών μελών και ιδίως η αγγλοσαξονική έννοια είναι διαφορετική της ηπειρωτικής) βρέθηκε ένας κοινός τόπος στη χρήση του συνδέσμου (και ως δικαιοδοτικής βάσεως) της συνήθους διαμονής όμως με τα χαρακτηριστικά της κατοικίας δηλαδή κυρίως με βάση την αρχή της αποκλειστικότητας (χωρίς την οποία δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει και ως σύνδεσμος ιδ.δ.δ.) δηλαδή την αρχή ότι το κάθε φυσικό πρόσωπο έχει μία μόνο συνήθη διαμονή. Και όπως σωστά παρατηρείται στη θεωρία του ιδ.δ.δ. η συνήθης διαμονή *υποκατέστησε* λειτουργικά (και εν μέρει εννοιολογικά) τη κατοικία προς την οποία εννοιολογικά και προοδευτικά *ταυτίστηκε*<sup>18</sup>. Κατά κάποιο τρόπο η έννοια της συνήθους διαμονής *απορρόφησε* εκείνη της κατοικίας. Η τάση αυτή είναι σήμερα κυρίαρχη στα ευρωπαϊκά νομοθετήματα ιδ.δ.δ. όπως για παράδειγμα και στο τελευταίο σημαντικό Κανονισμό 650/2012 για τις διεθνείς κληρονομικές σχέσεις (θέμα που όπως είναι αντιληπτό βρίσκεται σε άμεση επίδραση προς το φορολογικό) κατά τον οποίο η συνήθης διαμονή έχει την έννοια της κατοικίας.

Αυτή τη διεθνή τάση ταύτισης κατοικίας και συνήθους διαμονής δεν παρακολούθησε ο φορολογικός νομοθέτης στην Ελλάδα δημιουργώντας κατά τη γνώμη μου ανεπίτρεπτες συγχύσεις, αβεβαιότητα δικαίου και ρωγμή στη συστηματική λογική του

---

<sup>18</sup> Γραμματικάκη Αλεξίου/ Παπασιώπη- Πασιά/ Βασιλακάκης, *Ιδιωτικό διεθνές δίκαιο*, 5<sup>η</sup> έκδ. Θεσσαλονίκη, 2012, σ. 38 και 39.

ελληνικού δικαίου χωρίς να παραγνωρίζω ότι λόγω της οικονομικής κρίσεως υπάρχει ανάγκη συλλήψεως μεγαλύτερης φορολογικής ύλης. Αυτός όμως ο στόχος εξυπηρετείται καλύτερα εντός οργανωμένου συστήματος δικαίου και χωρίς εκπώσεις ως προς τη δικαιοκρατία.

9. Πράγματι με το νέο καθεστώς δημιουργήθηκε μία ιδιότυπη, πολλαπλά άστοχη έννοια της φορολογικής κατοικίας, πλέον διευρυμένη έναντι της κατοικίας του αστικού δικαίου κατά τρόπο εννοιολογικά ασαφή. Κατά την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από τη πρώτη μέρα παραμονής του στην Ελλάδα.»

10. Μία πρώτη παρατήρηση είναι η εννοιολογική - επιεικώς-αοριστία αφού δεν ορίζεται η διαφορά μεταξύ των όρων που χρησιμοποιούνται. Ποια είναι η διαφορά μεταξύ μόνιμης και κύριας κατοικίας και πως ορίζεται η κάθε κατηγορία; Σε τι εξυπηρετεί αυτή η διάκριση; Κατά την άποψη μου η μόνιμη είναι αναγκαία η κύρια κατοικία και η τελευταία είναι επίσης μόνιμη καθόσον δεν είναι εύκολο να φαντασθεί κάποιος κατοικία που είναι κύρια χωρίς να είναι μόνιμη. Και προφανώς κατά τα ανωτέρω η συνήθης διαμονή ταυτίζεται με την κατοικία (και συνεπώς η αναφορά της μιας ή της άλλης είναι περιττή).

Ακολούθως υπάρχει σύγχυση μεταξύ του κριτηρίου προσδιοριστικού έννοιας (κέντρο των ζωτικών συμφερόντων) και της έννοιας. Δεν είναι δηλαδή το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ισοδύναμος

φορολογικός σύνδεσμος με αυτόν της κατοικίας (οι εκφράσεις μόνιμη και κύρια είναι περιττές κατά την ορθή δογματική του Αστικού δικαίου όπως προανέφερα) αλλά *κριτήριο προσδιοριστικό* του που είναι η κατοικία (κριτήριο εντοπισμού και όχι φορολογικός σύνδεσμος). Η κατοικία φυσικού προσώπου είναι εκεί που βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών (καλύτερα βιοτικών) του συμφερόντων. Και βέβαια θα έπρεπε όπως έκανε παλαιότερα η νομολογία του ΣΤΕ το κριτήριο αυτό να είναι διαδοχικό δηλαδή δεν είναι ισοδύναμο για τον προσδιορισμό της κατοικίας η εστία ή ο τόπος εργασίας.

Τέλος η αυτή παρατήρηση ισχύει για το τεκμήριο φορολογικής κατοικίας<sup>19</sup> κατά την οποία διαμονή στην ελληνική επικράτεια που υπερβαίνει τις 183 ημέρες τεκμαίρεται ως συνήθης (και επομένως δημιουργείται φορολογική κατοικία που οδηγεί στη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος του φορολογουμένου). Το τεκμήριο αυτό είναι δεκτικό ανταπόδειξης που εμφανίζει και αυτή σοβαρές πρακτικές δυσχέρειες. Στη πραγματικότητα προστέθηκε ο κανόνας των 183 ημερών όχι ως κριτήριο προσδιορισμού της κατοικίας αλλά αυτοτελώς ως εννοιολογικό χαρακτηριστικό της φορολογικής κατοικίας. Και είναι προφανές ότι έτσι διευρύνεται βέβαια η φορολογική βάση αλλά δημιουργείται σύγχυση και μειωμένη ορατότητα του νόμου με ανεπίτρεπτες συνέπειες για τη βεβαιότητα δικαίου<sup>20</sup>. Γιατί κάλλιστα μπορεί κάποιο φυσικό πρόσωπο να βρίσκεται στην Ελλάδα για εργασία που υπερβαίνει τις 183 ημέρες χωρίς από αυτό να συνάγεται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (π.χ. στη περίπτωση εκτέλεσης ενός δημόσιου έργου από αλλοδαπή εταιρία μέλος). Και βέβαια η απάντηση ότι το τεκμήριο αυτό είναι δεκτικό ανταπόδειξης είναι ασθενής και μη ικανοποιητική. Όχι μόνο γιατί στη πράξη θα μετακυλιεται η απόδειξη στο διοικούμενο<sup>21</sup> με αποτέλεσμα αυτός να βρίσκεται δέσμιος της αυστηρής διοικήσεως (και συνακόλουθα να πρέπει να καταβάλει το νόμιμο ποσό προκειμένου να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια) αλλά και διότι ο κανόνας των 183 ημερών, όπως ορθά επισημαίνεται από την κα Σαββαΐδου<sup>22</sup>, δεν αποτελεί κριτήριο προσδιορισμού της κατοικίας αλλά στοιχείο για τη φορολόγηση από μισθωτές υπηρεσίες όχι στο

<sup>19</sup> που θεσπίστηκε από τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του ν.3943/2011, βλ. *Κ. Σαββαΐδου*, όπ.π., σ.986.

<sup>20</sup> Ιδίως σε συνδυασμό εάν θεωρηθεί ότι φυσικό πρόσωπο που εκλήφθηκε κατά τα ανωτέρω ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος θα υπόκειται κατά ακολουθία στη συνέχεια στο κατά τη γνώμη μου ύποπτο συνταγματικά τεκμήριο περί διατήρησης της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα για τα οποία βλ. *Κ.Σαββαΐδου*, όπ.π. [σημ. 4] σ. 1005 και επ.

<sup>21</sup> Όπως σωστά παρατηρεί ο *Δρυλεράκης*, όπ.π. σ.967.

<sup>22</sup> Όπ.π. σ. 987.

κράτος της πηγής αλλά στο κράτος της φορολογικής κατοικίας. Στη πραγματικότητα η απλή *corpore* διαμονή για περισσότερες από 183 ημέρες σε ένα κράτος δεν αρκεί για τη θεμελίωση κατοικίας (ταυτόσημα και συνήθους διαμονής) στο Κράτος αυτό που μπορεί να μην είναι το Κράτος των ζωτικών συμφερόντων του φορολογούμενου. Εξάλλου η μετακύλιση του βάρους αποδείξεως στο διοικούμενο στη πράξη τον υποχρεώνει σε μία άσκηση αρνητικής αποδείξεως καλείται δηλαδή να αποδείξει ότι δεν έχει κατοικία στην Ελλάδα αλλά σε άλλο κράτος. Τέλος η διάταξη θα δημιουργήσει και άλλο πρόβλημα γιατί αφού αποτελεί (ισοδύναμο;) κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι *a contrario* φορολογούμενος που αποδεικνύει διαμονή πέραν των 183 ημερών εκτός Ελλάδος δεν έχει τη κατοικία του στην Ελλάδα (ερμηνεία που είναι αμφίβολο αν θα γίνει δεκτή από τη διοίκηση κατά παράβαση του νόμου). Έτσι η αναβίβαση ως κριτηρίου προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου του διαστήματος παραμονής πέραν των 183 ημερών στην Ελλάδα είναι όχι μόνο δογματικά εσφαλμένη και περιττή αλλά πιθανά και αντιπαραγωγική σε σχέση με το σκοπό που καλείται να εκπληρώσει και τις δυσχέρειες που μπορεί να προκαλέσει. Επιπλέον στερείται του εγγενούς στοιχείου της μονιμότητας αφού κάποιο πρόσωπο μπορεί για ένα έτος να έχει διαμονή στην Ελλάδα πέραν των 183 ημερών αλλά όχι το επόμενο ή το προηγούμενο.

11. Μπορεί να παρατηρηθεί ότι δεν ενοχλεί η περιπλοκότητα αφού ερμηνευτικά θα προκύψει αυτή η ταύτιση δια της δικαστικής ερμηνευτικής ενοποιήσεως. Δεν είναι όμως δυστυχώς ακριβές γιατί παραγνωρίζεται ότι πριν ενοποιηθούν οι έννοιες αυτές και αποδώσει η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και το Συμβούλιο της Επικρατείας τη σωστή συστηματική οργάνωση της φορολογικής κατοικίας η ασάφεια αυτή θα εφαρμοστεί εναντίων πολλών φορολογουμένων πολιτών κατά τρόπο αν όχι αυθαίρετο πάντως εσφαλμένο με αποτέλεσμα την αύξηση της γραφειοκρατίας και των προσφυγών στη δικαιοσύνη. Να παρατηρήσω επίσης ότι αυτή η εννοιολογική σύγχυση επιφέρει και αποδεικτική δυσκολία. Η έννοια της «ορατότητας» του νόμου (*visibility of law*) –μεγάλο ζητούμενο σήμερα και σύμφυτη προϋπόθεση της αρχής της βεβαιότητας του δικαίου- συνάδει με τη δικαιοσύνη εν τέλει.

12. Η δόκιμη ερμηνεία κατά τα ανωτέρω είναι καταρχήν η λειτουργική ταύτιση (ίσως και εννοιολογική) μεταξύ της κατοικίας

και της συνήθους διαμονής όπως επίσης και η απάλειψη των επιθετικών περιπτώσεων προσδιοριστικών «μόνιμη» ή «κύρια» (που προδίδει και σύγχυση με την έννοια της εγκατάστασης).

Η διάταξη απλά θα πρέπει να συγκροτηθεί ή ερμηνευτικά να διαβάζεται ως ακολούθως:

«Φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος όταν έχει τη κατοικία του στην Ελλάδα. Η κατοικία του εντοπίζεται στο τόπο όπου βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών βιοτικών του συμφερόντων».

Βεβαίως τόσο τα ζωτικά συμφέροντα όσο και το διάστημα παραμονής είναι προσδιοριστικά του τόπου της κατοικίας και όχι ισοδύναμοι φορολογικοί σύνδεσμοι- έννοιες. Η άρση των εννοιολογικών συγχύσεων και παραδόξων λόγω της νομοθετικής αστοχίας εναποτίθεται στη νομολογία των δικαστηρίων μας με στόχο να περιορίσουν την αυθαιρεσία και να παράσχουν φορολογική δικαιοσύνη στους πολίτες.

*Β) Η λειτουργία (εφαρμογή) του φορολογικού συνδέσμου της κατοικίας και της συνήθους διαμονής*

13. Εντούτοις δεν είναι πάντα εύκολο να εντοπισθεί ο τόπος φορολογικής κατοικίας και χρειάζεται προς τούτο κριτήρια. Και μπορεί να προκύψουν θετικές συγκρούσεις όταν η φορολογική κατοικία του αυτού φυσικού προσώπου εντοπίζεται μονομερώς σε διαφορετικές χώρες κατά το δίκαιο τους.

Έτσι δημιουργείται ο κίνδυνος να φορολογηθεί για το αυτό εισόδημα και στα δύο Κράτη πράγμα ανεπίτρεπτο κατά τη πολιτειακή επιείκεια. Φυσικά λύση στο πρόβλημα αυτό προσφέρουν οι ΣΑΔΦ (Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας) οι οποίες έχουν εσωτερικό σύστημα επίλυσης συγκρούσεων κατά το άρθρο 4 παρ. 2 της Σύμβασης πρότυπο του ΟΟΣΑ που υιοθετεί σωστά ένα σύστημα ιεράρχησης διαδοχικών κριτηρίων (όπως η σχέση κύριων και επικουρικών συνδέσμων στο ιδ.δ.δ. π.χ. ΑΚ 14). Αυτό το σύστημα έχει το μεγάλο πλεονέκτημα της δίκαιης φορολόγησης δηλαδή του περιορισμού της αυθαιρεσίας που πάντοτε απειλεί να εμφιλοχωρήσει όταν

καταλείπονται μεγάλα πεδία ευχέρειας εφαρμογής στη διοίκηση και αυτό σε βάρος του (ταλαιπωρούμενου) διοικούμενου.

14. Το σύστημα που ακολουθεί ο Έλληνας φορολογικός νομοθέτης είναι στον αντίποδα και καταλείπει στη διοίκηση (και με πληθώρα ερμηνευτικών εγκυκλίων<sup>23</sup>) την εξειδίκευση των κριτηρίων εντοπισμού της φορολογικής κατοικίας θα έλεγα «χύδην». Αυτό φυσικά – και υπό το κράτος της πίεσης αύξησης των εσόδων-δημιουργεί ανεπίτρεπτη πίεση και άδικες καταστάσεις σε βάρος των φορολογουμένων. Επιπλέον αυξάνεται ο όγκος (περιττής σε πολλές περιπτώσεις) έρευνας της φορολογούσας αρχής και συστέλλεται ο όγκος διοικητικών διαφορών και με αμφίβολη αποτελεσματικότητα ως προς την είσπραξη (και το κόστος είσπραξης) των δημοσίων εσόδων<sup>24</sup>.

15. Η άλλη εναλλακτική, δηλαδή μία ιεράρχηση κριτηρίων εντοπισμού της φορολογικής κατοικίας στο πρότυπο του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, θα ήταν μάλλον ευτυχέστερη.

Το βασικό κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας προσώπου είναι το κέντρο των βιοτικών του συμφερόντων<sup>25</sup>. Και ως τέτοιο θα πρέπει να λογίζεται ο τόπος καταρχήν της οικογενειακής εστίας<sup>26</sup> (διότι εκεί εντοπίζεται το *animus*)<sup>27</sup>. Αυτός ο τόπος θα είναι

---

<sup>23</sup> βλ. ΠΟΛ 1260 (19 Δεκεμβρίου 2014), ΠΟΛ 1142 (31 Μαΐου 2012) που δεν επιλύουν συστηματικά πάντως το πρόβλημα. Ενδεικτική της «χύδην» αντιμετώπισης του ζητήματος είναι ΔΟΣ Α 18568 ΕΞ 2013 ΕΜΠ (7 Ιουνίου 2013) απάντηση του Υπουργείου προς τη ΔΟΥ Κορωπίου όπου διαλαμβάνεται ότι η αρμόδια ΔΟΥ οφείλει να εξετάζει κάθε συγκεκριμένη περίπτωση και σημαντικά για τον καθορισμό του κέντρου ζωτικών συμφερόντων του ατόμου είναι η φυσική παρουσία του καθώς και των μελών της οικογενείας του, η ύπαρξη κατοικίας, ο πραγματικός τόπος φοίτησης σε σχολείο των τέκνων, ο τόπος άσκησης επαγγελματικών δραστηριοτήτων, η ύπαρξη των περιουσιακών συμφερόντων, ειδικότερα η ύπαρξη ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, ο τόπος επαγγελματικών συμφερόντων, το τόπος των διοικητικών δεσμών με τις διοικητικές αρχές, τους ασφαλιστικούς φορείς, τους κοινωνικούς φορείς και τους επαγγελματικούς φορείς.

<sup>24</sup> Δυστυχώς δεν έχει γίνει μελέτη αποτελεσματικότητας των μέτρων γενικά όπως θα έπρεπε εξάλλου να γίνεται προληπτικά δηλαδή ως στοιχείο της καλής νομοθέτησης.

<sup>25</sup> Κριτήριο που μάλλον έχει υιοθετήσει και το ΔΕΕ Απόφαση 12<sup>ης</sup> Ιουλίου 2001, Π. Λουλουδάκης κατά Ελληνικής Δημοκρατίας Υπόθεση C- 262/99, ΣυλλΝ Ι 5549, « στην περίπτωση ατόμου που έχει προσωπικούς και επαγγελματικούς δεσμούς σε δύο κράτη μέλη, ο τόπος της συνήθους κατοικίας του [!] ο οποίος καθορίζεται κατόπιν συνολικής εκτιμήσεως 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».

<sup>26</sup> Βλ. ΣΤΕ 535/2007, 1865/2002, 2938/1985, «Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, κατοικία είναι ο τόπος όπου το πρόσωπο έχει τη σταθερή και μόνιμη εγκατάστασή του δηλαδή ο τόπος δηλαδή που έχει καταστεί, σύμφωνα με τη βούλησή του, το σταθερό κέντρο των βιοτικών του εν γένει σχέσεων. Ειδικότερα, ως κύρια εγκατάσταση θεωρείται ο τόπος της οικογενειακής του εγκατάστασης (εστίας)».

ο προέχων σε περίπτωση διάστασης με τον τόπο επαγγελματικής απασχόλησης. Και ασφαλώς επιμέρους αποδεικτικά όπως ο τόπος φοίτησης των τέκνων, η ύπαρξη μονίμου οργανωμένης κατοικίας κλπ θα είναι και εύκολα να συγκροτηθούν και σχετικά μικρότερα σε όγκο κάτι που θα διευκολύνει και τη διοίκηση ελεγκτικά όσο και τους διοικούμενους αποδεικτικά.

Στη σπάνια περίπτωση – που λόγω της παγκοσμιοποίησης δεν μπορεί πάντως να αποκλεισθεί- που λόγω διεθνοποίησης δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του κέντρου ζωτικών συμφερόντων (π.χ. ένα άτομο ανύπανδρο ή χωρισμένο με διεθνή επαγγελματική δραστηριότητα που διατηρεί διαμονές σε περισσότερα των δύο κρατών) τότε θα πρέπει να εφαρμοσθεί το κριτήριο του βαρύνοντος κοινωνικού τόπου εκεί δηλαδή που έχει την μεγαλύτερη κοινωνική σύνδεση (τόπος ανάπτυξης και εκδήλωσης των κύριων κοινωνικών του σχέσεων<sup>28</sup>).

Εφόσον ούτε στη περίπτωση αυτή είναι δυνατός ο *εντοπισμός* της κατοικίας του φυσικού προσώπου θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το επαγγελματικό και περιουσιακό του κέντρου (επαγγελματικοί και περιουσιακοί δεσμοί) εφόσον έχει φυσικά και (απλή) διαμονή στην Ελλάδα. Πλέον συγκεκριμένα θα πρέπει να εντοπίζεται ο τόπος της κύριας επαγγελματικής του δραστηριότητας η οποία είναι η δραστηριότητα στην οποία ο φορολογούμενος αφιερώνει το περισσότερο χρόνο του ακόμη και εάν δεν συνιστά τη πηγή των περισσότερων εισοδημάτων του εκτός εάν δεν δύναται να προσδιορισθεί ο χρόνος απασχόλησης<sup>29</sup>.

Εάν στη σπανιότατη περίπτωση που ούτε αυτό είναι δυνατό θα πρέπει να υπάρχει μία ευελιξία και να κρίνεται ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας εφόσον διατηρεί στενούς και σταθερούς δεσμούς με τη χώρα μας. Όμως αυτή η ευελιξία βρίσκεται στο τελευταίο επικουρικό επίπεδο εφαρμογής του κανόνα προσδιορισμού

---

<sup>27</sup> Η εστία είναι ο τόπος όπου ο φορολογούμενος και η οικογένεια του διαμένουν μόνιμα (χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν υπάρχει η δυνατότητα να διαμένουν και αλλού ως δευτερεύουσες διαμονές). Το γεγονός ότι ενδεχομένως ο φορολογούμενος διαμένει για επαγγελματικούς λόγους στο εξωτερικό είναι χωρίς συνέπεια για τον καθορισμό κατά το κριτήριο αυτό της φορολογικής του κατοικίας εφόσον η οικογένεια του διαμένει μόνιμως στην Ελλάδα.

<sup>28</sup> Οργανωμένη κατοικία σε μόνιμη λειτουργία, τόπος κατοικίας των γονέων και στενών συγγενών, τόπος κοινωνικών εκδηλώσεων, κλπ.

<sup>29</sup> Στη περίπτωση εφαρμογής αυτού του επικουρικού φορολογικού συνδέσμου παρατηρούμε ότι έχουμε κλιμάκωση κριτηρίων εντοπισμού και εντός του κανόνα.

της κατοικίας φυσικού προσώπου και δεν συγκροτεί το σύνολό του. Είναι δηλαδή απολύτως εξαιρετική.

Γίνεται έτσι αντιληπτό ότι πρόκειται περί κανόνος που για τον εντοπισμό χρησιμοποιεί ένα κύριο και τρεις επικουρικούς φορολογικούς συνδέσμους (ο τελευταίος είναι φυσικά ελαστικός αλλά όχι διορθωτικός). Με το τρόπο αυτό παρέχεται η αναγκαία δυνατή βεβαιότητα και ως προς τον εντοπισμό της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου με όλα τα πλεονεκτήματα που αναφέραμε έναντι του σημερινού «χύδην» συστήματος.

Θα παρατηρηθεί βέβαια ότι πρόκειται για ένα μονομερή κανόνα εμπνεύσεως ιδ.δ.δ. – κάτι που δεν θα πρέπει να εκπλήξει λόγω της επιστημονικής καταγωγής του γράφοντα-. Αυτή η πρόταση που ίσως στην επιμέρους συγκρότηση της να μην είναι ανεπίδεκτη κριτικής ανταποκρίνεται εντούτοις σε μία λογική βεβαιότητας δικαίου που είναι απαραίτητη. Αυτή η σαφήνεια θα είναι ευεργετική τόσο για το έργο της φορολογικής διοικήσεως όσο και για το διοικούμενο και για τη μείωση της δικαστικής επιβάρυνσης.

\*

\*

\*

Υπάρχει ένα γενικό συμπέρασμα που επιβάλλεται μετά τη παραπάνω συστηματική κριτική ανάλυση της νομοθετικής οργάνωσης της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου. Οι νομοθετικές παρεμβάσεις πρέπει να είναι καλύτερα οργανωμένες ακόμη και σε περίοδο κρίσεως να στηρίζονται στο σύστημα δικαίου (δηλαδή στη νομοθετική συνοχή που είναι θεμέλιο της εμπιστοσύνης του πολίτη στο νόμο αρχή της δικαιοκρατίας) να έχει ο νόμος «ορατότητα» ώστε να εμπεδώνεται η βεβαιότητα δικαίου και να αποφεύγονται «ευκαιριακές» λύσεις απόλυτα αντιπαραγωγικές μεσοπρόθεσμα καθόσον αυξάνουν τις αντιδικίες και δημιουργούν κατάφωρες αδικίες λόγω αυθαιρεσίας της διοικήσεως σε πολλές δυστυχώς περιπτώσεις αυθαιρεσία που προκαλείται από τη κατάσταση ανάγκης. Η νομοθέτηση της ανάγκης θα πρέπει να οδηγεί στην ανεύρεση λύσεων που οργανώνουν μεσοπρόθεσμα τη πολιτεία και όχι στην αποδιοργάνωση και την κοινωνική αδικία. Είναι άσκηση ευφύιας και όχι γραφειοκρατίας. Το δίκαιο της ανάγκης έχει ως φυσικό όριο τη

δικαιοκρατία. Επιστροφή στα θεμελιώδη συνεπώς με τον αναγκαίο εξορθολογισμό και αποφυγή της άφρονος νομοθετικής γραφειοκρατίας της κρίσης.