



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 9/2/2018

Αριθμός απόφασης: 450

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφ. : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Γερμανίας, επί της οδού αρ. ..., κατά της με αρ. πρωτ. /13-9-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ. /10-3-2017 αίτησης για αλλαγή φορολογικής κατοικίας και της με αρ. πρωτ. /14-7-2017 αίτησης προσκόμισης δικαιολογητικών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου τη Δ.Ο.Υ.
6. Την από 19/10/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ 2018/9-2-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ./13-9-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντα για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στη Γερμανία στο φορολογικό έτος 2016, για το λόγο ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιείται επαγγελματικά στην Ελλάδα συνεχώς και διατηρεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του στη χώρα μας, επιπροσθέτως δε έχει την Ελληνική υπηκοότητα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ισχυριζόμενος ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων βρίσκεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας καθώς :

- η κύρια και μοναδική του κατοικία και φυσική παρουσία βρίσκεται στην Γερμανίας, επί της οδού αρ.,
- η κύρια και επαγγελματική του δραστηριότητα εδώ και δυόμιση έτη βρίσκεται στη Γερμανία. Υπάγεται φορολογικά στη Δ.Ο.Υ. της Γερμανίας,
- η ατομική του επιχείρηση στην Ελλάδα συνεχίζει την περιορισμένη λειτουργία της αποκλειστικά και μόνο για την ασφάλεια των συναλλαγών με την τακτοποίηση των απαιτήσεων των προμηθευτών, ενώ η λειτουργία της διεκπεραιώνεται από ένα άτομο που απασχολείται καθημερινά με ωράριο πλήρους απασχόλησης. Ο δικός του ρόλος είναι απλά και μόνο συμβουλευτικός,
- τη διεκπεραίωση όλων των υποθέσεων που τυχόν προκύψουν, έχει αναλάβει ο αδελφός του σύμφωνα με το προσκομιζόμενο από 28.01.2015 πληρεξούσιο,
- εκτός των οικονομικών δεσμών, όλοι οι προσωπικοί και κοινωνικοί του δεσμοί, οι διοικητικοί δεσμοί με δημόσιες αρχές και φορείς, καθώς και η ανάπτυξη των πολιτικών, πολιτισμικών και λοιπών δραστηριοτήτων του, βρίσκονται στη Γερμανία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Ν.4172/2013 ορίζεται :

« 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο

εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.» και στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. 2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, 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. ...

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 δίδουν 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, με την απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ ορίζεται ότι : «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 εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» - δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). 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 στέγης, 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. 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 με τον Α.Ν. 52/1967 (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') κυρώθηκε "Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρο επιτηδεύματος", όπου ορίζεται :

«4. (α) Ο όρος «*κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών*» σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου. (β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου άτομόν τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες: (αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων). (ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις εν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν. (γγ) Εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. (δδ) Εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των

Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζουν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

γ) Εάν κατά τας διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου (α) εταιρεία τις είναι κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως έχουσα κατοικίαν εις εκείνο το Συμβαλλόμενον Κράτος εν τω οποίω υπάρχει η έδρα της πραγματικής διοικήσεως αυτής. Η αυτή διάταξις θα εφαρμόζεται επί προσωπικών εταιρειών και άλλης μορφής εταιρειών, αίτινες συμφώνως προς την εθνικήν νομοθεσίαν υπό της οποίας διέπονται δεν είναι νομικά πρόσωπα.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκομίζει :

1. Το από 16/5/2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Οικονομικής Υπηρεσίας, νομίμως μεταφρασμένο, που φέρει την απαιτούμενη επισημείωση της Χάγης (apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων είναι απεριορίστως φορολογικά υπόχρεος στη Γερμανία, είναι εγγεγραμμένος με τον φορολογικό αριθμό και το 2016 και 2017 είναι μόνιμα εγκατεστημένος στη Γερμανία.
 2. Την υποβληθείσα φορολογική δήλωση έτους 2015 και την εκκαθάριση του φόρου του ίδιου έτους από την Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
 3. Την από 10/10/2017 βεβαίωση του Δικηγόρου, νομίμως μεταφρασμένη, με την οποία βεβαιώνει την λογιστική παρακολούθηση της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το 2016.
 4. Την γερμανική άδεια κυκλοφορίας του με αρ. ΕΙΧ αυτοκινήτου του.
 5. Πίνακα απασχόλησης προσωπικού της Επιθεώρησης, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος απασχολεί ένα άτομο με πλήρες ωράριο.
 6. Το με αρ...../28.01.2015 πληρεξούσιο του προσφεύγοντος προς τον αδελφό του,, σύμφωνα με το οποίο του δίνει την πληρεξουσιότητα να τον εκπροσωπεί, να παρίσταται και να τον αντιπροσωπεύει έναντι κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημόσιας αρχής, οργανισμών κ.λ.π. και γενικότερα να διεκπεραιώνει κάθε υπόθεσή του.
- Επιπλέον με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/9-2-2018 συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκομίζει :
- Δεδομένα πρόσβασης του προσφεύγοντος στις εφαρμογές σταθερής τηλεφωνίας της Γερμανίας (Ημερομηνία 15/2/2016).
 - Την από 6/8/2016 παράταση συμβολαίου γερμανικής κινητής τηλεφωνίας.
 - Τραπεζικό λογαριασμό του στην Τράπεζα Γερμανίας (.....BANK)
 - Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1988, με την οποία δηλώνει ότι, με βάση το ασφαλιστικό σύστημα στη Γερμανία, δεν είναι υποχρεωμένος να έχει ασφάλεια υγείας και ως εκ τούτου δεν έχει ακόμη διακόψει την ασφάλεια του στον ΕΦΚΑ. Από τον τέλος του 2018 που θα είναι υποχρεωτική η ασφάλισή του στη Γερμανία θα προβεί στη διακοπή ασφάλισης στον ΕΦΚΑ.

- Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1988 με την οποία δηλώνει ότι διαμένει μόνιμα από τις 16/3/2015 στη Γερμανία και φιλοξενείται σε συγγενικό πρόσωπο, διότι με βάση το καθεστώς στη Γερμανία, δεν έχει συμπληρώσει το απαιτούμενο εισόδημα προκειμένου να μπορεί να μισθώσει ακίνητο στο όνομά του. Με βάση τα εκτιμώμενα κέρδη της χρήσης 2017, θα του δοθεί το δικαίωμα τον Απρίλιο του 2018.

Επειδή, από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα συνάγεται ότι ο προσφεύγων έχει δική του επιχείρηση στην Γερμανία με αντικείμενο εργασιών την «πώληση κρεάτων» και υποβάλει από το έτος 2015 φορολογικές δηλώσεις στην Οικονομική Υπηρεσία Παράλληλα, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο taxis – υποσύστημα Μητρώου, ο προσφεύγων διαθέτει ατομική επιχείρηση στην Ελλάδα, η οποία εδρεύει στο – με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο σιτηρών, ακατέργαστου καπνού, σπόρων και ζωοτροφών», στην οποία εργάζεται με πλήρη απασχόληση ένα άτομο. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, ωστόσο, σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, το σύνολο των εκροών της ατομικής του επιχείρησης στην Ελλάδα ανέρχεται στο ποσό 128.764,39 €, ενώ παράλληλα δεν υπάρχει σαφής εικόνα των οικονομικών αποτελεσμάτων της νεοσυσταθείσας επιχείρησής του στην Γερμανία, γεγονός που θα αποδεικνυε με βεβαιότητα ότι το κέντρο των οικονομικών του συμφερόντων βρίσκεται στη Γερμανία. Επομένως, βάσει των ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων συνεχίζει να είναι ασφαλισμένος στον ΕΦΚΑ και εντός του έτους 2016, πέραν της ατομικής του επιχείρησης, ήταν ομόρρυθμο μέλος, με ποσοστό συμμετοχής 25%, της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ..... (ημερομηνία διακοπής 22/11/2017), αποδεικνύεται ότι το κέντρο των οικονομικών συμφερόντων του για το 2016 βρίσκονταν στη Ελλάδα, ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημά του για αλλαγή φορολογικής κατοικίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.