



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 02/09/2016

Αριθμός απόφασης: 2884

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ, κατά της με αριθμ. πρωτ. /09-03-2016 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ επί της από 07/03/2016 ταυτάριθμης αίτησης μεταγραφής στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμ. πρωτ. /09-03-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ επί της από 07/03/2016 ταυτάριθμης αίτησης μεταγραφής στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2016** 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. πρωτ./09-03-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ επί της από 07/03/2016 ταυτάριθμης αίτησης μεταγραφής του προσφεύγοντος στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του.

Με την ως άνω αίτηση, ο προσφεύγων συνυπέβαλε τα κάτωθι δικαιολογητικά: 1) αίτηση Μ0, 2) δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων Μ1, 3) δήλωση σχέσεων φορολογουμένου Μ7, 4) αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας με ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας- φέρον την επισημείωση της Χάγης-, 5) πιστοποιητικό αριθμού φορολογικού μητρώου και κατοικίας στη Γερμανία σύμφωνα με το αρ.3§2β εδαφ.4 και §3β της οδηγίας 2003/48/ΕΚ, αρ. 3ΖΙΥ για τα έτη 2015 και 2016 καθώς και 6) υπεύθυνη δήλωση – εξουσιοδότηση με ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος ως εξής:

«Με την ανωτέρω σχετική αίτησή σας, προσκομίσατε δικαιολογητικά για τη μεταγραφή σας στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ. 1058/2015, ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος εφόσον:

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.

Μετά τον έλεγχο των δικαιολογητικών που προσκομίσατε σας ενημερώνουμε ότι δεν πληρείτε τις προϋποθέσεις για την μεταγραφή σας στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καθώς δεν προκύπτει μετατόπιση του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων στην αλλοδαπή, διότι είσθε έγγαμος με δύο τέκνα και η οικογένεια σας παραμένει στην Ελλάδα.

Κατόπιν τούτου σας γνωρίζουμε ότι έχετε υποχρέωση, για το φορολογικό έτος 2015, σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά σας στην υπηρεσία μας.».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να εξαφανιστεί η υπό κρίση απορριπτική απόφαση, β) να γίνει δεκτό το αίτημα του να μεταφερθεί στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, γ) να αναγνωρισθεί ότι το φορολογικό έτος 2015 ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και όχι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και συνεπώς ότι: 1. δεν έχει υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος για τα παγκόσμια εισοδήματά του για το έτος αυτό στην Ελλάδα, 2. δύναται να υποβάλει ατομικώς και όχι μαζί με τη σύζυγό του, δήλωση φορολογίας

εισοδήματος όποτε συντρέξει, αν ήθελε συντρέξει, η κατά το νόμο απαιτούμενη προϋπόθεση αποκτήσεως απ' αυτόν εισοδημάτων στην Ελλάδα και 3. η σύζυγός του δύναται να υποβάλει αυτοτελή δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, ως Ελληνίδα δημόσια λειτουργός, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 2§4 της συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Ζει και εργάζεται μόνιμα ως ιδιωτικός υπάλληλος στη Γερμανία, όπου φορολογείται και είναι ασφαλισμένος.
- Την 15/03/2007, σύναψε γάμο στην Γερμανία με την, δικαστική λειτουργό, με την οποία αποκτήσανε 2 παιδιά τα οποία ζουν στην Ελλάδα μαζί με την μητέρα τους.
- Δεν δύναται, λόγω της εργασίας του, να επισκέπτεται την οικογένεια του για διάστημα 183 ημερών ανά δωδεκάμηνο, αλλά κατά πολύ μικρότερο και ούτε επιθυμεί να έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.
- Δεν έχει εισοδήματα στην Ελλάδα παρά μόνο 3 ευρώ από τόκους, ο φόρος δε για τους τόκους αυτούς έχει παρακρατηθεί αυτόματα από την τράπεζα.
- Έως το οικ. έτος 2014, η σύζυγός του υπέβαλε ηλεκτρονικά δήλωση φορολογίας εισοδήματος στο όνομά της, κατόπιν οδηγιών που της έδωσε η δημόσια αρχή σύμφωνα με τις οποίες δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής κοινής φορολογικής δήλωσης από τους συζύγους, αν η σύζυγος είναι έμμισθη δημόσιος υπάλληλος αλλά ο σύζυγός της είναι ξένος υπήκοος ο οποίος διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και δεν αποκτά εισοδήματα στην ημεδαπή (σχετ. 1017339/318/A0012/29-03-2007, 29/ΓΔ/03-02-2004 έγγραφα).
- Το φορολ. έτος 2014 για πρώτη φορά, το σύστημα «taxis» δεν επέτρεψε στη σύζυγό του να υποβάλει δήλωση στο όνομά της διότι της εμφάνισε μήνυμα ότι είναι έγγαμη.
- Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται σε εσφαλμένη επιλογή εφαρμοστέου νομοθετικού καθεστώτος, ήτοι του ν. 4172/2013, καθώς:
 - Α) η ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, ως ειδικότερη και έχουσα, κατ' άρθρο 28 του Συντάγματος, υπέρτερη έναντι του κοινού νόμου τυπική ισχύ, υπερισχύει των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ο οποίος δεν είναι εφαρμοστέος στην συγκεκριμένη περίπτωση, αλλά αφορά μόνον κατοίκους χωρών με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ).
 - Β) Τα κριτήρια που ορίζει η ΣΑΔΦ τελούν σε ιεραρχική μεταξύ τους σχέση και δη σε σχέση ετεροαποκλεισμού, με την έννοια ότι μόνον η μη επαλήθευση του προηγούμενου κριτηρίου ενεργοποιεί το επόμενο.
 - Γ) Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι διαθέτει μόνιμη κατοικία και στην Ελλάδα (υπό την έννοια ότι έχει στη διάθεση του την μόνιμη κατοικία τη συζύγου του), η ΣΑΔΦ ορίζει για την περίπτωση αυτή ότι θα θεωρηθεί ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερα προσωπικώς και οικονομικώς, ήτοι στην περίπτωση του θα θεωρηθεί ως κάτοικος της Γερμανίας αφού το σύνολο των οικονομικών του δεσμών βρίσκεται εκεί και μόνο μέρος των προσωπικών του δεσμών βρίσκεται στην Ελλάδα.

Δ) Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν είναι δυνατόν να καθορισθεί σε ποιο Κράτος έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, η ΣΑΔΦ επιτάσσει την εφαρμογή του κριτηρίου της συνήθους διαμονής, ήτοι στην περίπτωση του η συνήθης διαμονή του είναι στην Γερμανία.

Ε) Ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι έχει τη συνήθη διαμονή του και στα δύο Κράτη, ήτοι και στην Ελλάδα και στην Γερμανία, η ΣΑΔΦ ορίζει στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει, υποχρεωτικά, να θεωρηθεί ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. Εν προκειμένω είναι Γερμανός υπήκοος και συνεπώς, αρμόδιο Κράτος για να τον φορολογήσει για τα εισοδήματα του είναι η Γερμανία.

ΣΤ) Οι διατάξεις των άρθρων 3 και 4 του ν.4172/2013 έρχονται σε ευθεία αντίθεση με την ήδη ισχύουσα ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας. Οι διατάξεις του άρθρου 67§4 του ν.4172/2013, οι οποίες ορίζουν ότι οι σύζυγοι υποχρεούνται να υποβάλουν από κοινού φορολογική δήλωση, θεσπίζουν διαδικαστικού και όχι ουσιαστικού δικαίου διατάξεις, οι οποίες δεν μπορούν να καταλήγουν στην καταστράτηγηση ουσιαστικών διατάξεων της ΣΑΔΦ.

Ζ) Υφίσταται παραβίαση συνταγματικών και κοινοτικών διατάξεων καθώς οι διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 στερούν στην έγγαμη Ελληνίδα σύζυγό του τη δυνατότητα να υποβάλει δήλωση στο όνομά της ενώ αντιθέτως ο έγγαμος Έλληνας του οποίου η σύζυγος είναι κάτοικος εξωτερικού δεν κωλύεται πρακτικώς να υποβάλει δήλωση στο όνομά του.

Η) Υφίσταται παραβίαση συνταγματικών και κοινοτικών διατάξεων καθώς οι διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 θέτουν εκείνον και τη σύζυγό του σε δυσμενέστερη θέση από αυτή που θα ετίθετο ένα άγαμο ζευγάρι ή ένα ζευγάρι που έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης.

Επειδή, με το άρθρο ΙΙ παρ. 1 περ.4 του Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ Α 134/4.8.1967) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» ορίζεται ότι:

«1. Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:

1) ...2) ... 3) ...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 προηγουμένης παραγράφου άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες:

αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρων ζωτικών συμφερόντων).

ββ) Εάν το Συμβαλλόμενο Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις έν 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 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 αρμόδια αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας.»

Επειδή, με το άρθρο 3 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, με το άρθρο 4 §§1,2 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 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, με το άρθρο 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική

κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

Επειδή, με το άρθρο **67§4** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύναται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαραστάση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1445/2016 ΣτΕ**, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός - κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93,

Schumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλόμενων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, άρθρα 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d'habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et économiques les plus étroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια). Με τον προαναφερόμενο ν.4172/2013 εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) [...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. 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. Συναπτόντως, 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 καταλείψει 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, όπως εν προκειμένω της Γερμανίας, ώστε να βρίσκει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ αυτών (α.ν. 52/1967).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση σε ορισμένες περιπτώσεις (σχετ. 1109101/2549/A0012/06-01-2007, 1016924/322/A0012/30-03-2005, 29ΓΔ/03-02-2004 έγγραφα) εφόσον η σύζυγός είναι έμμισθη δημόσιος υπάλληλος και ο σύζυγος είναι ξένος υπήκοος ο οποίος διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό, δεν αποκτά εισοδήματα στην ημεδαπή, αλλά στην αλλοδαπή, τα εισοδήματά του αυτά δεν θα δηλωθούν σε κοινή με τη σύζυγό του στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε., γιατί σε αυτή την περίπτωση (και μόνον) δεν υπάρχει υποχρέωση κοινής δήλωσης των συζύγων.(1017339/318A0012/29-03-2007).

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι Γερμανός υπήκοος, γεννηθείς την 21/11/1966 στο της Γερμανίας, κάτοχος του υπ' αριθμ. δελτίου ταυτότητας της Δημοκρατίας της Γερμανίας που εκδόθηκε στις 27/07/2016

από τις αρμόδιες αρχές της Γερμανίας. Ισχυρίζεται ότι ζει και εργάζεται μόνιμα ως ιδιωτικός υπάλληλος στη Γερμανία (σε γερμανική εταιρεία έχουσα έδρα στη Γερμανία), και ειδικότερα στην πόλη, οδός Τ.Κ., όπου φορολογείται και είναι ασφαλισμένος.

Επίσης, δηλώνει ότι την 15/03/2007, σύναψε γάμο στη Γερμανία με τη δικαστική λειτουργό, , με την οποία αποκτήσανε δύο τέκνα τα οποία ζουν στην Ελλάδα με την μητέρα τους και σύζυγό του. Ούτε όμως μετά τη σύναψη του γάμου και την απόκτηση των τέκνων τους, εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα αλλά διατήρησε τη μόνιμη κατοικία του στη Γερμανία. Επιπροσθέτως δηλώνει ότι δεν έχει ούτε τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, δεδομένου ότι λόγω της εργασίας του στην Γερμανία δεν δύναται να επισκέπτεται και να ευρίσκεται με την στενή οικογένεια του στην Ελλάδα για διάστημα 183 ημερών ανά δωδεκάμηνο, αλλά κατά πολύ μικρότερο, ούτε δεν επιθυμεί να έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, αφού προέχει για εκείνον η εργασία του στη Γερμανία και η δι' αυτής εξασφάλιση των βιοτικών πόρων τόσο για εκείνον, όσο και για την συνεισφορά του, στο μέτρο των δυνάμεων του, στην οικογένειά του και στους πόρους διαβίωσης της.

Επειδή, προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι δικαιολογητικά - έγγραφα (σε επικυρωμένα ακριβή φωτοτυπικά αντίγραφα από δικηγόρο Πειραιώς με συνημμένες μεταφράσεις από τα Γερμανικά στα Ελληνικά από την ίδια δικηγόρο):

- Πιστοποιητικό διαμονής κατ' άρθρο 18 του Ομοσπονδιακού νόμου του γραφείου Πολιτών της Πόλης, φέρον την επισημείωση της Χάγης, από το οποίο προκύπτει ότι η μόνιμη κατοικία του στη Γερμανία (.....).
- Σύμβαση μισθώσεως κατοικίας του προσφεύγοντος από την οποία προκύπτει η μίσθωση κατοικίας στην ως άνω διεύθυνση στη Γερμανία.
- Το από 18/02/2016 έγγραφο του Γενικού Ασφαλιστικού Ταμείου Ασθενείας από το οποίο προκύπτει η ασφάλιση του προσφεύγοντος για τα κάτωθι χρονικά διαστήματα: από 01/10/2008 έως σήμερα με εργοδότη και, Μόναχο και από 0/01/2005 έως 30/09/2008 με εργοδότη,
- Την από 05/08/2015 κατάσταση συνταξιοδοτικών εισφορών του προσφεύγοντος στον Γερμανικό ασφαλιστικό φορέα συντάξεων.
- Εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης του προσφεύγοντος για το έτος 2014 της Γερμανικής Φορολογικής Αρχής.
- Τα από 23/02/2016 πιστοποιητικά της Περιφερειακής Διοίκησης (Υπηρεσία Χορήγησης Αδειών) από τα οποία προκύπτουν ότι ο προσφεύγων είναι κάτοχος α) της με αριθμ. κυκλοφορίας μοτοσυκλέτας από 19/09/2013 έως σήμερα, β) του με αριθμ. κυκλοφορίας Ι.Χ.επιβατικού αυτοκινήτου από 20/12/2012 έως σήμερα και γ) του με αριθμ. κυκλοφορίας τρέιλερ από 06/09/2010 έως σήμερα.
- Την από 28/03/2016 βεβαίωση του αναγνωρισμένου Σωματίου Τοξοβολίας, με συνημμένη μετάφρασή της, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι ενεργό μέλος του από 01/06/2001.

- Φωτοτυπία του υπ' αριθμ. γερμανικού διαβατηρίου του προσφεύγοντος εκδοθέντος την 23/09/2013.

Επειδή, από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου αποδεικνύεται ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, παρόλο τους προσωπικούς δεσμούς του προσφεύγοντος με την Ελλάδα (κατοικία της συζύγου του και των τέκνων του), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων του προσφεύγοντος είναι αποκλειστικά η Γερμανία με την οποία δεν στερείται άλλως τε και προσωπικών δεσμών, έστω και δευτερευόντων.

Επειδή, επιπλέον μεταξύ της Ελλάδος και της Ομόσπονδης Δημοκρατίας της Γερμανίας έχει συναφθεί συμφωνία (σύμφωνα με τα τότε πρότυπα του ΟΟΣΑ) αποσκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και στη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας σχετικά προς τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο κεφαλαίου και τον φόρο επιτηδεύματος, η οποία συμφωνία υπεγράφη στις 18-4-1966 και κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του α.ν. 52/1967 (Α' 134), οι δε διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΕ 4078 - 80/1997 7μ.),

Επειδή, στο άρθρο ΙΙ της εν λόγω ΣΑΔΦ ορίζονται οι κανόνες και η σειρά με την οποία αυτοί εφαρμόζονται σε περίπτωση που άτομο τυγχάνει κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών.

Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου 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 έν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλόμενου 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 Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δδ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαίτων Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, αν ήθελε θεωρηθεί, ότι δεν μπορεί να προσδιορισθεί η μόνιμη κατοικία, το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων αλλά ούτε και η συνήθη διαμονή του προσφεύγοντος, εφαρμοστέο είναι σύμφωνα με τη ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, το κριτήριο της υπηκοότητας, ήτοι εν προκειμένω ο προσφεύγων είναι Γερμανός υπήκοος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2015 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό (και επομένως ούτε κοινής με τη σύζυγό του) ούτε σε συμπληρωματική δήλωση για τα παγκόσμια εισοδήματά του είναι βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 11/04/2016 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:, **την ακύρωση** της υπ' αριθμ./09-03-2016 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ και την αποδοχή της από 07/03/2016 ταυτάριθμης αίτησής του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).