



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/03/2018

Αριθ. Απόφασης: 561

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..//11/2017 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθμ.//.-09-2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της υπ' αριθμ.//.-07-2017 αίτησης του προσφεύγοντος με αίτημα την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ.//.-09-2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ.....//.-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτ.//.-07-2017 αίτηση του, ο προσφεύγων ζήτησε τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στην Γερμανία για το φορολογικό έτος 2016. Με την υπ' αριθμ.//.-09-2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος περί αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας, διότι είναι μέλος και διαχειριστής στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ και ως εκ τούτου υπάρχουν οικονομικοί δεσμοί με την Ελλάδα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ και την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κατά το έτος 2016 εγγράφηκε στους καταλόγους της πόλης της Γερμανίας και του χορηγήθηκε Γερμανικό ΑΦΜ με αριθμό ID Nr:
- Είναι ασφαλισμένος σε Γερμανικό κρατικό ασφαλιστικό φορέα τον ΑΟΚ αντίστοιχο του ΕΦΚΑ.
- Κατά το έτος 2016 παντρεύτηκε Γερμανίδα υπήκοο, και διαμένει μαζί της σε ακίνητο ιδιοκτησίας της.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων κατέθεσε τα εξής δικαιολογητικά: α) Έγγραφο για την απόδειξη έκδοσης Γερμανικού ΑΦΜ, β) Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, γ) Φωτοαντίγραφο μίας κάρτας για την

απόδειξη ασφάλισης σε Γερμανικό κρατικό ασφαλιστικό φορέα (ΑΟΚ) δ) Πιστοποιητικό γάμου, ε) Συμβόλαιο αγοροπωλησίας ακινήτου της συζύγου του και στ) Την από 15/08/2016 δήλωση μόνιμης κατοικίας του προσφεύγοντος.

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του [άρθρου 3](#) 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.»

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του [άρθρου 4](#) του ν. [4172/2013](#) 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, στο άρθρο 2 παράγραφος 4 της σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας (Α.Ν. 52/1967 Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967 τ.Α) ορίζεται ότι "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 τυγχάνει κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες:

(αα) Θα θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχει εις την διάθεσίν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα

Κράτη, θα θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων)."

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1201/2017** ορίζεται ότι: «**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 και 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 τους....**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 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».

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος Taxis: **α)** ο προσφεύγων είναι διαχειριστής και μέλος με ποσοστό συμμετοχής 99% στην Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, **β)** Είναι καταχωρημένος ως φορολογικός εκπρόσωπος της με ΑΦΜ από τις 01/01/2014, ιδιότητα την οποία αποδέχθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και για την οποία δεν έχει γίνει οποιαδήποτε ενέργεια για την μεταβολή αυτής. Η είναι και αυτή μέλος της ως άνω εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1% και **γ)** ουδέποτε έχει δηλωθεί σχέση γάμου από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην από 03/01/2017 αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας στην παρ.1 περ.Υ ο προσφεύγων στην ερώτηση αν ασχολήθηκε με εμπόριο ή άλλες εργασίες μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στην Ελλάδα απάντησε αρνητικά, ενώ είναι διαχειριστής και μέλος της ως άνω εταιρίας και έχει μόνιμη εγκατάσταση επί της οδού Λεωφ., Τ.Κ., Θεσσαλονίκη.

Επειδή, αναφορικά με την δήλωση μόνιμης κατοικίας του προσφεύγοντος, το έγγραφο σχετικά με την απόδειξη έκδοσης Γερμανικού ΑΦΜ, το φωτοαντίγραφο της κάρτας σχετικά με την απόδειξη ασφάλισης του σε Γερμανικό κρατικό ασφαλιστικό φορέα, το πιστοποιητικό γάμου και το συμβόλαιο αγοροπωλησίας ακινήτου της συζύγου του που προσκόμισε ο προσφεύγων δεν είναι μεταφρασμένα και επικυρωμένα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία εγκατάστασης του στην Γερμανία (π.χ. έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξη επαγγελματικής δραστηριότητας στην Γερμανία και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής) αλλά ούτε προσκόμισε πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας των δύο (2) προηγούμενων ετών ήτοι των ετών 2014 & 2015.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων δεν πληροί τις προϋποθέσεις της εσωτερικής νομοθεσίας και των σχετικών ΠΟΛ, ώστε να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, για το φορολογικό έτος 2016 καθώς δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά ώστε να αποδείξει ότι είχε όντως μεταφέρει στην Γερμανία το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ..-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **του** **με ΑΦΜ:**....., κατά της υπ' αριθμ.-/..-09-2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ στο αίτημα αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.