



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 28-03-2023

Αριθμός απόφασης: 625

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 29.11.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά α)της με αριθμό ειδοποίησης/31-10-2022 (αριθμός δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πτολεμαΐδας και β)της με αριθμό/11-11-

2022 πράξης επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πτολεμαΐδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πτολεμαΐδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.11.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/31-10-2022 (αρ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πτολεμαΐδας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 10.657,47€, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ύψους 2.264,36€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό/31-10-2022 τροποποιητικής δήλωσης, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, αξιοποιώντας τα δεδομένα που προέκυψαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με τη φορολογική διοίκηση της Γερμανίας.

Με την με αριθμό/11-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πτολεμαΐδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, για αποδοχές αλλοδαπής και ως εκ τούτου η αρμόδια ΔΟΥ προέβη σε Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου βάσει της Ε 2162/2020.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, με την υπ' αριθμ.πρωτ./23-06-2020 αίτησή του προς τη ΔΟΥ Πτολεμαΐδας, ζήτησε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στη Γερμανία. Η ως άνω αίτηση έγινε δεκτή και η φορολογική κατοικία του προσφεύγοντα μεταβλήθηκε από την 25-04-2019, βάσει της ημερομηνίας που ο προσφεύγων διέκοψε (24-04-2019) τις εργασίες του ιδιωτικού του ιατρείου που διατηρούσε στην πόλη της Πτολεμαΐδας ως ιατρός νευρολόγος.

Ακολουθώντας, βάσει των πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Γερμανίας, κλήθηκε ο προσφεύγων να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκειμένου, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, να δηλώσει τα εισοδήματα αλλοδαπής. Ο προσφεύγων υπέβαλε στη ΔΟΥ Πτολεμαΐδας την με αριθμό πρωτ...../01-09-2022 αίτηση ζητώντας την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στη Γερμανία από το έτος 2016.

Η αρμόδια πλέον ΔΟΥ Κοζάνης, αφού εξέτασε την ως άνω αίτηση του προσφεύγοντα και τα συνημμένα δικαιολογητικά, με την με αριθμό πρωτ...../20-10-2022 απόφαση του προϊσταμένου της, την απέρριψε με το αιτιολογικό ότι:

- 1)δεν προσκομίσθηκε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας,
 - 2)κατά τα έτη 2016-2018 ο προσφεύγων ασκούσε στην Ελλάδα ελεύθερο επάγγελμα παροχής ιατρικών υπηρεσιών ειδικότητας νευρολογίας,
 - 3)για τον προσφεύγοντα προκύπτει από τα στοιχεία του Μητρώου έγγαμη σχέση με την με ΑΦΜ:....., η οποία είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδας και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών εκπόνησης ηλεκτρονικών μελετών κτιρίων. Ο προσφεύγων προσκόμισε μέρος μόνο των δικαιολογητικών που απαιτούνται στην περίπτωση που ένας εκ των δυο συζύγων παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και
 - 4)ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση, προκειμένου να αποδείξει την κατοικία του στην αλλοδαπή για το χρονικό διάστημα από 21-03-2016 έως 14-02-2020, ισχυριζόμενος ότι κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα φιλοξενούνταν από τον αδερφό του.
- Στη συνέχεια, εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Πτελεμαΐδας οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

- 1)Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του κείμενου κανονιστικού πλαισίου. Βάσει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής φορολογίας, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας.
- 2)Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε συνέχεια της απόρριψης-κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας της νομοθεσίας-της βάσιμης αίτησής του για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας αναδρομικά από το έτος 2016.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πλήθος δικαιολογητικών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: "Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31

Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού ..."

Επειδή σύμφωνα με την πολ. 1234/2018 με θέμα: «Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας» στην οποία αναφέρεται ότι: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογούμενου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογούμενου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του.

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣΤΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.....

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το [άρθρο 63](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.

5. Τέλος επισημαίνεται ότι τα αιτήματα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εξετάζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις [ΠΟΛ.1142/31.5.2012](#), [ΠΟΛ.1177/14.7.2014](#) και [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) Εγκυκλίου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Συνιστάται δε οι αρμόδιες υπηρεσίες να αποφαίνονται ρητά επί των συγκεκριμένων αιτημάτων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν έγκαιρα εάν θα πρέπει να προσφύγουν ή όχι στο ακυρωτικό δικαστήριο.».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι "1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που

είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.":

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 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 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 την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1260/19-12-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας:

«1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος / τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από

δημοτική / δημόσια / άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης / φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, ...

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(γ) Στοιχεία σχετικά με τον επαγγελματικό βίο [π.χ. σύμβαση εξηρημένης εργασίας με αλλοδαπό εργοδότη ή βεβαίωση εργασίας από τον εν λόγω εργοδότη. Σε περίπτωση μη εξηρημένης απασχόλησης, αποδεικτικό της επαγγελματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή (π.χ. έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες)].

Τονίζεται ότι, η προσκόμιση των ως άνω δικαιολογητικών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η έκδοσή τους προβλέπεται από τις εσωτερικές διατάξεις του άλλου κράτους (π.χ. σε ορισμένα κράτη μπορεί να μην υφίστανται δήμοι ή να μην υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης κ.λπ.).

Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις παραγράφους (α) και β(1) / β(2), τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση των δικαιολογητικών της παραγράφου (γ), ούτε κρίνεται αναγκαία η προσκόμιση άλλων στοιχείων ή δικαιολογητικών για την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή. Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1) / β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος...».

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

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

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος

σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

- i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους,
- ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή
- iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

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

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

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

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

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

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

Επειδή, με την υπ' αριθμ. [ΠΟΛ.1201/2017](#) (ΦΕΚ Β' 4441/15-12-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, 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 & 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. 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/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε.

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. (γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

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

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

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

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης)...»

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1445/2016 κρίθηκαν τα ακόλουθα: «... 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 διαμονή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων, . 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 ... 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, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ

1113/2008, ΣΤΕ 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, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τον Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/04-08-1967 τεύχος Α'), με τον οποίο κυρώθηκε η Σύμβαση μεταξύ της Ελλάδας και της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, και ειδικότερα στο άρθρο XI ορίζεται ότι «1. Εισόδημα κτώμενον υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθεί μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσιν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητος του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τας προηγουμένας διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπο προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεόρασεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις. -

2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις τό έτερον τούτο Κράτος.

3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 2 αποζημίωσις κτωμένη υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηθεί μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος και

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον Απρίλιο του έτους 2016 κατοικεί μόνιμα στη Γερμανία, όπου και εργαζόταν ως νευρολόγος σε διάφορες κλινικές του Βερολίνου έως το έτος 2020 οπότε και έγινε μόνιμος διευθυντής στη νευρολογική κλινική Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

1) Το από 18-01-2021 ξενόγλωσσο έγγραφο, που φέρει τον τίτλο, θεωρημένο από το κυβερνητικό γραφείο Σβαν, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργάστηκε στην κλινική της ιατρικής σχολής του Αννόβερου από

17-05-2016 έως 31-05-2016

15-06-2016 έως 01-07-2016

11-07-2016 έως 25-08-2016

20-09-2016 έως 15-10-2016

17-10-2016 έως 11-11-2016 και

28-11-2016 έως 15-12-2016 ως ειδικευόμενος ιατρός στη νευρολογία στα πλαίσια του γραφείου προσωρινής απασχόλησης Doc-to-rent.

2) Φωτοαντίγραφο της από 29-03-2016 Σύμβασης Αποδοχών μεταξύ της επιχείρησης 4K Services ΕΠΕ και του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, με διεύθυνση 74, παρείχε τις υπηρεσίες του στο νοσοκομείο στο κατά το χρονικό διάστημα από 01-04-2016 έως 29-04-2016, ως ειδικός ιατρός νευρολογίας.

3) Φωτοαντίγραφο της από 09-12-2016 Σύμβασης Αποδοχών μεταξύ της κλινικής και του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων παρείχε τις υπηρεσίες του στην ως άνω κλινική κατά το χρονικό διάστημα από 24-12-2016 έως 01-01-2017, ως ειδικός ιατρός νευρολογίας.

4) Την από 10-08-2022 βεβαίωση διαμονής για λόγους φορολογικής απαλλαγής κατά τη διακρατική συμφωνία αποφυγής διπλής φορολόγησης μεταξύ της Γερμανίας και της Ελλάδας, νομίμως μεταφρασμένη, φέρουσα θεώρηση Apostille, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων διαμένει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας από 01-01-2016 έως το τρέχων διάστημα.

5) Έγγραφο του ασφαλιστικού φορέα, αναφορικά με το χρόνο ασφάλισης του προσφεύγοντα με αριθμό ασφάλισης, από το οποίο προκύπτει Γενική ασφάλιση σύνταξης κατά το χρονικό διάστημα από 17-05-2016 έως 31-12-2016, χρόνος εισφοράς με υποχρεωτικές εισφορές 8 μήνες.

6) Το από 29-03-2016 έγγραφο της Ομοσπονδιακής Κεντρικής Υπηρεσίας Φόρων, σύμφωνα με το οποίο αποδόθηκε στον προσφεύγοντα, με διεύθυνση 74 13503 Βερολίνο, Προσωπικός Αριθμός Αναγνώρισης (Α.Φ.Μ.), για φορολογικούς λόγους, ήτοι ο

7) Έγγραφο της Περιφερειακής Υπηρεσίας του Βερολίνου- Τμήμα υπηρεσιών πολιτών και κοινωνικών υποθέσεων, νομίμως μεταφρασμένο, φέρων θεώρηση Apostille, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων αποχώρησε από την Ελλάδα την 21-03-2016 και εισήλθε στην κατοικία του επί της οδού Βερολίνο, την 14-02-2020.

8) Έγγραφο, νομίμως μεταφρασμένο και φέρων την επισημείωση της Χάγης, της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Ράινικεντορφ, και ειδικότερα, ειδοποίηση για τον φόρο εισοδήματος και την εισφορά

αλληλεγγύης, έτους 2016, του προσφεύγοντα και της συζύγου του, με διεύθυνση κατοικίας
....., 13503, Βερολίνο.

9) Φωτοαντίγραφο της από 21-04-2016 Σύμβασης Αποδοχών μεταξύ της κλινικής στο Χαλτενσλέμπεν και του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, είναι ελεύθερος επαγγελματίας με δραστηριότητα ιατρού Νευρολογίας και παρείχε τις υπηρεσίες του στην ως άνω κλινική κατά το χρονικό διάστημα 08-05, 09-05 και την 13-05-2016.

10)Υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία από 21-03-2016 έως τον Φεβρουάριο του 2020 φιλοξενούνταν στο οίκημα του αδερφού του επί της οδού, 13503 Berlin.

11)Αντίγραφο, νομίμως μεταφρασμένο φέρων την επισημείωση της Χάγης (Apostille), του από 13-02-2017 εγγράφου της Ομοσπονδιακής Υπηρεσίας Δικαιοσύνης, ποινικού μητρώου του προσφεύγοντα με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού, 13503 Berlin.

12)Στιγμιότυπο ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του προσφεύγοντα, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων άνοιξε τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα Deutsche Bank Privat und Geschäftskunden AG, την 01-04-2016.

13) Την από 01-11-2019 βεβαίωση διαμονής της Γερμανίας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, νομίμως μεταφρασμένη, φέρουσα θεώρηση Apostille, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοικος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας από τον 04/2016 έως το τρέχων διάστημα.

14) Έγγραφο (με ημερομηνία 21-11-2022) του Επαρχιακού Γραφείου Στέγκλιζ-Τζέλεντορφ του Βερολίνου- Τμήμα υπηρεσιών πολιτών και κοινωνικών υποθέσεων, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων αποχώρησε από την Ελλάδα την 21-03-2016, από την 21-03-2016 έως 14-02-2020 διέμενε επί της οδού, 13503 Berlin και από την 14-02-2020 διαμένει επί της οδού Βερολίνο.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει επίσης πλήθος δικαιολογητικών, τα οποία ωστόσο δεν αφορούν το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 αλλά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1234/2018 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, με την ΣΤΕ 2105/2018 κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον *«αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του»*. **Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με**

την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντα για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Γερμανία για το έτος 2016, καθώς δεν προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. Ωστόσο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας, τα οποία ωστόσο ο μεταφραστής μεταφράζει ως βεβαιώσεις διαμονής, που πιστοποιούν τη διαμονή του προσφεύγοντα στη Γερμανία από το έτος 2016. Ειδικότερα :

A) Την από 10-08-2022 βεβαίωση διαμονής (certificate of residence) για λόγους φορολογικής απαλλαγής κατά τη διακρατική συμφωνία αποφυγής διπλής φορολόγησης μεταξύ της Γερμανίας και της Ελλάδας, νομίμως μεταφρασμένη, φέρουσα θεώρηση Apostille, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων διαμένει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας από 01-01-2016 έως το τρέχων διάστημα, και

B) Την από 01-11-2019 βεβαίωση διαμονής της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Γερμανίας, νομίμως μεταφρασμένη, φέρουσα θεώρηση Apostille, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοικος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας από τον 04/2016 έως το τρέχων διάστημα.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Γερμανία για το έτος 2016, αφού δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 §§ 1,2 του ν. 4172/2013, καθόσον κατά το έτος αυτό ασκούσε ατομική επιχείρηση παροχής ιατρικών υπηρεσιών ειδικότητας νευρολογίας, ωστόσο σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 93/2020) κρίθηκε ότι: «Και ναι μεν η τυχόν άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος στην ημεδαπή αποτελεί στοιχείο, που, επιτρεπώς καταρχήν συναγόμενο από την έναρξη εργασιών του επιτηδεύματός και από τη διατήρηση ενεργούς της εγγραφής του στο αντίστοιχο μητρώο της φορολογικής αρχής (πρβλ. ΣΤΕ 89/2019, σχετ. με τις προϋποθέσεις επιβολής του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011), νομίμως συνεκτιμάται από τη διοίκηση κατά την εξέταση αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας. Σε περιπτώσεις, όμως, που, όπως εν προκειμένω, ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η παροχή εργασίας στην αλλοδαπή, η παροχή, δηλαδή, εργασίας που απαιτεί, κατά κανόνα, την αυτοπρόσωπη παρουσία του φορολογούμενου στο εξωτερικό, για την απόρριψη του αιτήματος δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως απλή επίκληση της παράλειψης του ελεύθερου επαγγελματία να προβεί στην παύση των εργασιών του, με την υποβολή της προβλεπόμενης κατά νόμον δηλώσεως διακοπής άσκησης επαγγέλματος, αλλά απαιτείται, επιπλέον, η καταρχήν απόδειξη της εν της πράγμασιν ασκήσεως της σχετικής δραστηριότητας, με την επίκληση πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων (π.χ. τιμολόγια, εγγραφές σε

φορολογικά βιβλία, δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας κ.ά.), από τα οποία προκύπτει ότι ο μεν ελεύθερος επαγγελματίας εξακολουθεί να δραστηριοποιείται επαγγελματικά στην Ελλάδα, η δε δραστηριότητά του αυτή αποτελεί, εν σχέσει με εκείνη που αναπτύσσει στην αλλοδαπή, την κύρια επαγγελματική του δραστηριότητα και το βασικό μέσο βιοπορισμού του» και ότι «Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι η παροχή των υπηρεσιών, για τις οποίες εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια, δεν απαιτούσε, ως εκ της φύσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών (υπηρεσίες τεχνικού συμβούλου), την αυτοπρόσωπη παρουσία του αιτούντος στην ημεδαπή και, μάλιστα, για μακρά χρονικά διαστήματα, τα οποία, συναθροιζόμενα, υπερβαίνουν τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες εντός του οικείου ημερολογιακού έτους, δεν ετίθετο, εν προκειμένω, ούτε ζήτημα εφαρμογής του τεκμηρίου του άρθρου 4 παρ. 2 του ν. 4172/2013, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η διοίκηση, επιχειρώντας να εξομοιώσει αυθαίρετα το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο αιτών δεν είχε προβεί σε παύση εργασιών με χρόνο φυσικής παρουσίας του στην Ελλάδα».

Επειδή, η διατήρηση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος έως τις 24/04/2019 συνιστά καταρχήν κριτήριο για την ύπαρξη φορολογικής του κατοικίας στην Ελλάδα (ΔΕΔ 3066/2018, 1161/2018) όχι όμως και αποκλειστικό και επαρκή λόγο, καθόσον σύμφωνα με τη νομολογία, πρέπει να συνεκτιμηθεί το σύνολο των λοιπών αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζει.

Επειδή, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κοζάνης ανέθεσε στον επόπτη ελέγχου της ΔΟΥ, την έκδοση γνωμοδότησης σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα. Μετά την εξέταση των προσκομισθέντων δικαιολογητικών και των δεδομένων των βιβλίων εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντα για τα έτη 2016-2018, ο επόπτης ελέγχου γνωμοδότησε ότι πληρούνται τα κριτήρια των διατάξεων του Ν 4172/2013 και της ΠΟΛ 1201/2017 για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα αναδρομικά από την 01-04-2016 και συνεπώς η αίτησή του πρέπει να γίνει αποδεκτή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις:

Από τα δεδομένα των εσόδων του απλογραφικού βιβλίου εσόδων-εξόδων που τηρούσε ο προσφεύγων το έτος 2016 και ειδικότερα το χρονικό διάστημα 01-04-2016 έως 31-12-2016, ο επόπτης ελέγχου διαπίστωσε και αποτύπωσε στη γνωμοδότηση τα παρακάτω:

α/α	ΕΣΟΔΑ	Αριθμός Φορολογικών Στοιχείων	Ποσά	Παρατηρήσεις
1	Από τον ΕΟΠΥΥ	37 Τ.Π.Υ	14.123,41€	Τα 7 με αξία 7.990,38€ εκδόθηκαν από 30-04-2016 έως 16-09-2016 για παροχή υπηρεσιών του μηνός Μαρτίου 2016 και διάφορων προηγούμενων μηνών.

				Τα 30 με αξία 6.433,00€ εκδόθηκαν στις 26 έως 29 και 30-11-2016 μετά από επιστολή του ΕΟΠΥΥ για τακτοποίηση διαφορών
		10 ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	-300,00€	Εκδόθηκαν όλα στις 19-12-2016 μετά από επιστολή του ΕΟΠΥΥ για τακτοποίηση διαφορών
		Σύνολο	13.823,41€	
2	Από επιτηδεύματιες	3 Τ.Π.Υ.	1.875,00€	Για μελέτες που είχε αναλάβει πριν την αναχώρησή του στη Γερμανία και τιμολόγησε μετά κατόπιν ενημέρωσής του από τον έναν και μοναδικό πελάτη
3	Από ιδιώτες ασθενείς	7 Α.Π.Υ.	115,00€	Δυο τον Απρίλιο (είχε έρθει το Πάσχα), δυο τον Ιούνιο, 2 τον Ιούλιο και μια τον Σεπτέμβριο σε ασθενείς που παρακολουθούσε από πριν και εξέταζε όταν έρχονταν για 2-3 ημέρες για να δει την οικογένειά του
	Σύνολο	57	15.813,41€	

Φορολογικό Έτος	2016
Ακαθάριστα Έσοδα Ε1 (για ολόκληρο το φορολογικό έτος 2016)	25.257,13€
Διαφορά με έσοδα βιβλίων	0,00€
Καθαρά κέρδη από την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος στην Ελλάδα (για ολόκληρο το φορολογικό έτος 2016)	10.747,97€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διατήρησε εν ισχύ την ατομική του επιχείρηση μέχρι τις 24/04/2019, προκειμένου να εισπράξει τα οφειλόμενα σε αυτόν ποσά από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 και μέχρι την ημερομηνία διακοπής των εργασιών του ελευθέρου επαγγέλματός του, στις 24/04/2019, ασκούσε στην ημεδαπή το επάγγελμα του ιατρού, ενώ το υπό κρίση φορολογικό έτος τα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης (15.813,41€), προέρχονται στο μεγαλύτερο βαθμό από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (13.823,41€) και από αμοιβή (1.875,00€) για την εκπόνηση μελέτης που είχε αναλάβει πριν την αναχώρησή του για την αλλοδαπή. Αναφορικά με τα έσοδα από ιδιώτες ασθενείς (115,00€), αυτά αφορούν μόνο επτά (7) Α.Π.Υ. και δεν είναι ικανές να στοιχειοθετήσουν παραμονή του προσφεύγοντα στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Γερμανία για το έτος 2016, διότι δεν προσκομίσθηκε το σύνολο των δικαιολογητικών που προβλέπει η ΠΟΛ 1201/2017, καθόσον κατά το έτος αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του Μητρώου έγγαμη σχέση με την με ΑΦΜ:....., η οποία είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδας και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών εκπόνησης ηλεκτρονικών μελετών κτιρίων. Επιπλέον, η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντα με το αιτιολογικό ότι δεν προκύπτει η κατοικία του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή κατά το χρονικό διάστημα από 21-03-2016 έως 14-02-2020, ενώ για την απόδειξη αυτής, ο προσφεύγων προσκομίζει μόνο υπεύθυνη δήλωση.

Ωστόσο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε:

1) Έγγραφο συμβάσεις απασχόλησης για το υπό κρίση φορολογικό έτος, καθώς και έγγραφο του ασφαλιστικού φορέα αναφορικά με το χρόνο ασφάλισης του προσφεύγοντα με αριθμό ασφάλισης, από το οποίο προκύπτει Γενική ασφάλιση σύνταξης κατά το χρονικό διάστημα από 17-05-2016 έως 31-12-2016, χρόνος εισφοράς με υποχρεωτικές εισφορές 8 μήνες.

2) Στιγμιότυπο ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του προσφεύγοντα, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων άνοιξε τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα Deutsche Bank Privat und Geschäftskunden AG, την 01-04-2016.

3) Έγγραφο που αποδεικνύουν την απόκτηση από το 2016, Προσωπικού Αριθμού Αναγνώρισης (Α.Φ.Μ.), για φορολογικούς λόγους και αριθμό κοινωνικής ασφάλισης.

4) Έγγραφο (με ημερομηνία 21-11-2022) του Επαρχιακού Γραφείου Στέγκλιζ-Τζέλεντορφ του Βερολίνου- Τμήμα υπηρεσιών πολιτών και κοινωνικών υποθέσεων, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων από την 21-03-2016 έως 14-02-2020 διέμενε επί της οδού, 13503 Berlin. Επίσης, η ως άνω διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα προκύπτει και από δημόσια έγγραφα όπως η ειδοποίηση για τον φόρο εισοδήματος και την εισφορά αλληλεγγύης, έτους 2016, καθώς και το αντίγραφο ποινικού μητρώου του προσφεύγοντα.

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

Επειδή, από την ειδοποίηση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Ράϊνικεντορφ αναφορικά με το φόρο εισοδήματος του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2016, προκύπτει φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα ύψους 125.210,00€

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και εξ αυτού δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που απέκτησε κατά το εν λόγω έτος στη Γερμανία, βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Γενομένου δεκτού του ως άνω ισχυρισμού, διαγράφεται και το πρόστιμο μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καθώς σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, δεν υφίσταται τέτοια υποχρέωση

Κατόπιν όλων των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 29/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**:..... και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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