



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/07/2018

Αριθμός απόφασης: 3285

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. 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 από 05/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. πρωτ. /20.12.2017 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στη δήλωση επιφύλαξης του σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016, β) της με

αριθμ. πρωτ. /24.07.2017 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στη δήλωση επιφύλαξης του σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015 και γ) της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, στην υπ' αριθμ. /25.08.2015 αίτηση-δήλωση επιφύλαξης του σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ. πρωτ. /20.12.2017 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στη δήλωση επιφύλαξης του προσφεύγοντος σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016, β) τη με αριθμ. πρωτ. /24.07.2017 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στη δήλωση επιφύλαξης του προσφεύγοντος σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ. πρωτ. /20.12.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπ' αριθμ. /03-10-2017 αίτησης του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για εκκαθάριση της με αριθμ. /15-07-2017 υποβληθείσας με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ως κατοίκου εξωτερικού και όχι ως κατοίκου Ελλάδας.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος επικαλούμενος το άρθρο 4 του ν. 4172/2013 και τα άρθρα 51-53 του Α.Κ., διότι σύμφωνα με τα στοιχεία της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ο προσφεύγων έχει έναρξη δραστηριότητας και για το λόγο αυτό παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

β) Με τη με αριθμ. πρωτ. /24.07.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπ' αριθμ. /2016 αίτησης του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για εκκαθάριση της με αριθμ. /16-07-2017 υποβληθείσας με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ως κατοίκου εξωτερικού και όχι ως κατοίκου Ελλάδας.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος επικαλούμενος το άρθρο 4 του ν. 4172/2013 και τα άρθρα 51-53 του Α.Κ., διότι σύμφωνα με τα στοιχεία της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ο προσφεύγων έχει έναρξη δραστηριότητας και για το λόγο αυτό παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

γ) Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου της υπ' αριθμ./25.08.2015 αίτησης - δήλωσης επιφύλαξης του προσφεύγοντος, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί εκκαθάρισης της με αριθμ./21-08-2015 υποβληθείσας με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ως κατοίκου εξωτερικού και όχι ως κατοίκου Ελλάδας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με σκοπό να γίνουν δεκτές οι επιφυλάξεις που συνοδεύουν τις δηλώσεις φόρου εισοδήματός του για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, ώστε να πραγματοποιηθεί η εκκαθάριση της φορολογικής του υποχρέωσης ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προθεσμία της ενδικοφανούς προσφυγής ουδέποτε άρχισε, καθώς οι προσβαλλόμενες απορριπτικές απαντήσεις απεστάλησαν στον, ο οποίος δεν ήταν φορολογικός εκπρόσωπός του.
- Εσφαλμένη η απόρριψη των δηλώσεων επιφύλαξης, καθόσον η απόκτηση εισοδήματος από βραχυχρόνια εκμίσθωση κατοικιών στην Ελλάδα δεν προϋποθέτει τη φυσική του παρουσία στην Ελλάδα, άρα δεν αναιρεί το γεγονός ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.
- Εσφαλμένη η απόρριψη των δηλώσεων επιφύλαξης, καθόσον η άσκηση ατομικής επιχείρησης στην Ελλάδα μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν τον καθιστά φορολογικό κάτοικο Ελλάδας.

Επειδή στο άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 43 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013), ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.»

Επειδή με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 59 του ν.4438/2016 (ΦΕΚ Α' 220/ 28-11-2016), ορίζεται ότι:

«1. 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 στο άρθρο 5 παρ. 2 και 5 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 39 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013), ορίζεται ότι:

«2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α),

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. ...

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1283/30.12.2013 (Ορισμός Φορολογικού εκπροσώπου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1.

1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο.

2. Το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος, ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

3. Τα πρόσωπα της παρ. 1 της παρούσας ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της σχετικής για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωσης, συνυποβάλλοντας υποχρεωτικά το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του.

4. Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας.

5. Όταν οι παραπάνω δηλώσεις, δεν υποβάλλονται από το φορολογούμενο αλλά από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται και σχετική προς τούτο εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη. Επίσης, με

τις ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας.

6. Φορολογικός εκπρόσωπος που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της συγκεκριμένης εκπροσώπησης, υποβάλλει στην περίπτωση αυτή και μόνο, στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» όταν ο φορολογούμενος, δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του.

7. Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση, το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προθεσμία της ενδικοφανούς προσφυγής ουδέποτε άρχισε, καθώς οι προσβαλλόμενες απορριπτικές απαντήσεις απεστάλησαν στον, ο οποίος δεν ήταν φορολογικός εκπρόσωπός του.

A) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014

Επειδή με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου της υπ' αριθμ./25.08.2015 αίτησης - δήλωσης επιφύλαξης του προσφεύγοντος, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί εκκαθάρισης της με αριθμ./21-08-2015 υποβληθείσας με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ως κατοίκου εξωτερικού και όχι ως κατοίκου Ελλάδας. Η σιωπηρή απόρριψη συντελέστηκε μετά την πάροδο ενενήντα (90) ημερών δηλαδή στις **25.11.2015**. Ο προσφεύγων μπορούσε να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με τις διατάξεις του το άρθ. 63 του Κ.Φ.Δ. και τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013, πράγμα που δεν έπραξε εντός της οριζόμενης προθεσμίας και το οποίο συνεπάγεται ότι η ενδικοφανής είναι εκπρόθεσμη κατά το μέρος που αφορά την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της επιφύλαξης σχετικά με τη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014.

B) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015

Επειδή με τη με αριθμ. πρωτ./24.07.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπ' αριθμ./2016 αίτησης του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για εκκαθάριση της με αριθμ./16-07-2017 υποβληθείσας με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ως κατοίκου εξωτερικού και όχι ως κατοίκου Ελλάδας, ο προσφεύγων μπορούσε να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013, πράγμα που δεν έπραξε εντός της οριζόμενης προθεσμίας, το οποίο συνεπάγεται ότι η ενδικοφανής είναι εκπρόθεσμη κατά το μέρος που αφορά την αρνητική απάντηση του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της επιφύλαξης σχετικά με τη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, συγκεκριμένα στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ./2016 αίτηση για το φορολογικό έτος 2015, στην οποία απάντησε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου με την με αριθμ. πρωτ./24-07-2017 επιστολή, η οποία εστάλη στην διεύθυνση που είχε δηλώσει ο ίδιος ο προσφεύγων στο τμήμα Μητρώου του TAXIS, ως διεύθυνση κατοικίας του και που εν προκειμένω ήταν η διεύθυνση του λογιστή

Επειδή στην αίτηση-δήλωση του φορολογικού έτους 2015 αναφέρεται ρητά η επικοινωνία με τον ανωτέρω λογιστή σε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων της φορολογικής δήλωσης, κατά συνέπεια ορθά κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με αριθμ. πρωτ./24-07-2017, με συστημένη επιστολή στην διεύθυνση που ήταν καταχωρημένη στο TAXIS, η οποία συμπίπτει με τη διεύθυνση του ως άνω λογιστή.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015 η αρνητική απάντησή επιδόθηκε με την με αριθμ. πρωτ./24.07.2017 συστημένη επιστολή (RE/25.07.2017) και η κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελέστηκε στις **10-08-2017**, η ενδικοφανής προσφυγή για το έτος αυτό απορρίπτεται ως εκπροθέσμως ασκηθείσα.

Γ) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016

Επειδή η κοινοποίηση για το φορολογικό έτος 2016 της αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα με την υπ' αριθμ. πρωτ./20.12.2017 συστημένη επιστολή (R/21.12.2017) και η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελέστηκε στις **08.01.2018**.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 1 του ν.4174/2013** «..... Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού...», η ενδικοφανής προσφυγή έχει υποβληθεί εμπροθέσμως.

Επειδή, με το **άρθρο 4 του ν. 1502/1984 (ΦΕΚ 192/28.11.1984/τ.Α')** «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου» ορίζεται:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τύπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσο αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό. Ο όρος περιλαμβάνει την προσωπική εταιρία που έχει συσταθεί ή έχει οργανωθεί με τους νόμους του ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη.

2. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δε διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός απ' αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των επιχειρήσεών του.»

Επειδή στο άρθρο 6 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν. 1502/1984 ορίζεται:

«1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία (συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος από γεωργική ή δασική δραστηριότητα) που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος

2. Ο όρος «ακίνητη περιουσία» έχει την έννοια που έχει σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους στο οποίο βρίσκεται αυτή η περιουσία. Ο όρος οπωσδήποτε περιλαμβάνει περιουσία παρεπόμενη (PROPERTY ACCESSORY) της ακίνητης περιουσίας ζώα και εξοπλισμός που χρησιμοποιούνται στη γεωργία και στη δασοκομία, δικαιώματα στα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της γενικής νομοθεσίας για έγγειο ιδιοκτησία, επικαρπία σε ακίνητη περιουσία και δικαιώματα από τα οποία απορρέουν πληρωμές μεταβλητές ή καθορισμένες ως αντάλλαγμα για εκμετάλλευση ή για το δικαίωμα εκμετάλλευσης, μεταλλευτικών κοιτασμάτων, πηγών και άλλων φυσικών πόρων πλοία, πλοίαρια και αεροσκάφη δε θεωρούνται ως ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται στο εισόδημα που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη μορφή χρήσης της ακίνητης περιουσίας.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται επίσης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία μιας επιχείρησης και στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιείται για την άσκηση μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών.»

Επειδή στο άρθρο 3 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013) ορίζεται:

«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 σύμφωνα με το **άρθρο 4 του ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013) ισχύει 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, η **ΠΟΛ. 1201/6-12-2017** «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και του ν. 4174/2013» αναφέρει ότι:

«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).

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.

.....

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/18.3.2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται:

«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 259/2011, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΣτΕ 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 διάξευξη 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, 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.

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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έχει αιτηθεί να αναγνωριστεί ως φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία έχει κυρωθεί με το ν. 1502/1984 (ΦΕΚ 192/28.11.1984/τ.Α').

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Ρόδου απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, διότι αυτός έχει κάνει έναρξη εργασιών με δραστηριότητα «υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων που προορίζονται για κατοικία», όπως προκύπτει από το σύστημα και τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3 για όλα τα έτη, 2014 έως και 2016 .

Επειδή, προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή του τα κάτωθι δικαιολογητικά - έγγραφα:

1. Το από 25/03/2015 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (tax residence certificate) για το φορολογικό έτος 2014 που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή του Καντονίου της Ζυρίχης, με σχετική επισημείωση APOSTILLE.
2. Το από 29/02/2016 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (tax residence certificate) για το φορολογικό έτος 2015 που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή του Καντονίου της Ζυρίχης, με σχετική επισημείωση APOSTILLE.
3. Το από 15/05/2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (tax residence certificate) για το φορολογικό έτος 2016 που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή του Καντονίου της Ζυρίχης, με σχετική επισημείωση APOSTILLE.
4. α) Τη με αριθμ. πρωτ. /02-07-2014 απόφαση του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε. Ρόδου, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. από 01/09/2013-31/12/2014, β) τη με αριθμ. πρωτ. /22-03-2016 απόφαση του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε. Ρόδου, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. από 01/01/2015-31/12/2015 και γ) τη με αριθμ. πρωτ. /17-01-2018 απόφαση του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε. Ρόδου, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. από 01/01/2016-31/12/2017.

Συνημμένα στις παραπάνω αποφάσεις είναι τα Έντυπα Α1 - βεβαιώσεις από τον ασφαλιστικό φορέα της Ελβετίας, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων διαθέτει ασφαλιστική ικανότητα στην Ελβετία για το χρονικό διάστημα 01/01/2013-31/12/2017 και απαλλάσσεται από την υποχρέωση ασφάλισης σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.

5. α) Την από 01/01/2015 βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με την τήρηση ανοιχτού λογαριασμού επιχειρήσεων Ελβετίας σε ελβετικά φράγκα από 01/01/2014-31/12/2014, β) την από 01/01/2018 βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με την τήρηση ανοιχτού λογαριασμού επιχειρήσεων Ελβετίας σε ελβετικά φράγκα από 01/01/2015-31/12/2015, γ) την από 01/01/2017 βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με την τήρηση ανοιχτού λογαριασμού επιχειρήσεων Ελβετίας σε ελβετικά φράγκα από 01/01/2016-31/12/2016, δ) την από 30/12/2017 βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με την τήρηση ανοιχτού λογαριασμού επιχειρήσεων Ελβετίας σε ελβετικά φράγκα από 01/01/2017-31/12/2017 και το από 06/02/2018 χρεωστικό σημείωμα της τράπεζας Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων αναγράφεται ως κάτοικος στη διεύθυνση, την οποία έχει αναγράψει και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του.
6. Λογαριασμούς ηλεκτρικής ενέργειας από την ΕΚΖ (Σταθμοί Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας Καντονίου Ζυρίχης) για τις περιόδους: α) Φεβρουάριος - Απρίλιος 2014, Μάιος 2016 – Ιούλιος 2016, γ) 21/10/2013-18/10/2017 και δ) Νοέμβριος 2017 – Ιανουάριος 2018. Σημειώνεται ότι οι συγκεκριμένο λογαριασμοί έχουν εκδοθεί στο όνομα του προσφεύγοντος με διεύθυνση κατοικίας
7. Το από 13/07/2012 απόσπασμα από το Εμπορικό Μητρώο του Καντονίου Ζυρίχης, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση καταχωρημένη στο μητρώο από 10/07/2012 με την επωνυμία και διεύθυνση έδρας
8. Το από 15/12/2017 απόσπασμα από το Εμπορικό Μητρώο του Καντονίου Ζυρίχης, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων είναι μέλος και διευθύνων σύμβουλος της καταχωρημένη στο μητρώο από 12/12/2017 με έδρα
9. Την από 21/02/2018 βεβαίωση μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία της Δ.Ο.Υ. Ρόδου με ημερομηνία μεταβολής επιχειρήσεων 23/09/2013, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων μετέβαλε την κύρια δραστηριότητά της επιχείρησής του από «υπηρεσίες διακοσμητή κατοικιών» σε «υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων που προορίζονται για κατοικία και δήλωσε ως δευτερεύουσα δραστηριότητα «υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας, χωρίς παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών».

Επειδή ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις του (Ε1, Ε2 και Ε3) δηλώνει εισόδημα από ακίνητα στα πλαίσια επιχειρηματικής δραστηριότητας, εισόδημα από ακίνητα και εισόδημα από τόκους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας - Ελβετίας (ν. 1502/1984) προκύπτει ότι το εισόδημα από ακίνητα που αποκτά ο

κάτοικος ενός εκ των συμβαλλόμενων κρατών στο άλλο κράτος δεν τον καθιστά κάτοικο του άλλου κράτους. Εν προκειμένω, το εισόδημα που αποκτά ο προσφεύγων, με οποιαδήποτε μορφή (ως φυσικό ή νομικό πρόσωπο), από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα δεν τον καθιστά φορολογικό κάτοικο Ελλάδας.

Επειδή η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στις με αριθμ. πρωτ./24.07.2017 και/20.12.2017 απαντήσεις του εξήχθη, βασιζόμενη και μόνο στο γεγονός ότι ο προσφεύγων έχει έναρξη δραστηριότητας, ήτοι στοιχείο που δεν είναι, αυτό μόνο, καθοριστικό και επαρκές για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2016, χωρίς να συνεκτιμηθεί το σύνολο των λοιπών αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω, τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και με βάση τα πραγματικά δεδομένα προκύπτει ότι:

α) Ο προσφεύγων είναι Ελβετός υπήκοος. Στην Ελλάδα έχει την κυριότητα μιας κατοικίας στο της Ρόδου και άλλης μίας κατοικίας στη Ρόδο. Στις 13/09/2013 υπέβαλε έναρξη δήλωσης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου και στις 23/09/2013, κατόπιν έκδοσης σήματος του ΕΟΤ, προέβη σε δήλωση μεταβολής της δραστηριότητάς του σε «υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων που προορίζονται για κατοικία».

β) Δεν τον συνδέει κάτι άλλο με την Ελλάδα παρά μόνο η εκμίσθωση του ακινήτου που διαθέτει στο της Ρόδου, η συγκεκριμένη όμως επιχειρηματική δραστηριότητα δε συνεπάγεται ούτε προϋποθέτει τη φυσική του παρουσία στην Ελλάδα.

γ) Στην Ελβετία διατηρεί ατομική επιχείρηση με την επωνυμία ως εμπειρογνώμων και σύμβουλος με αντικείμενο (σχετ. το από 13/07/2012 απόσπασμα από το Εμπορικό Μητρώο του Καντονίου Ζυρίχης). Η επιχείρησή του αυτή, ως επιχείρηση παροχής υπηρεσιών για την εξέλιξη ηγετικών στελεχών, ανθρώπων κτλ. που περιλαμβάνει σεμινάρια, ημερίδες, παρουσιάσεις, μαθήματα και παροχή συμβουλών για ηγετικά στελέχη προϋποθέτει τη φυσική του παρουσία στην Ελβετία.

δ) Όπως προκύπτει και από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS είναι παντρεμένος με την, φορολογική κάτοικο Ελβετίας.

ε) Πέραν της άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως σύμβουλος και των οικογενειακών του δεσμών (σύζυγος), διατηρεί στην Ελβετία και διοικητικούς δεσμούς με δημόσιους φορείς, καθώς είναι ασφαλισμένος μόνο στο κράτος της Ελβετίας (σχετ. οι προσκομισθείσες βεβαιώσεις από τον Ο.Α.Ε.Ε. Ρόδου).

στ) Έχουν εκδοθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή της Ελβετίας φορολογικά πιστοποιητικής κατοικίας για όλα τα κρίνόμενα έτη, 2014-2016 (σχετ. το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3α της ΠΟΛ. 1201/6-12-2017).

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης νομολογίας για να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία. Εν προκειμένω, από τα ως άνω και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τα κρίνόμενα έτη, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών

συμφερόντων του προσφεύγοντος καθώς και ο τρόπος των διοικητικών του δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) είναι η Ελβετία. Το μόνο που τον συνδέει με την Ελλάδα είναι η περιστασιακή και βραχυχρόνια εκμίσθωση του ακινήτου που διαθέτει στο της Ρόδου, η οποία συγκεκριμένη όμως άσκηση ατομικής επιχείρησης δεν επαρκεί για να τον καταστήσει φορολογικό κάτοικο Ελλάδας. Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βασίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως προς την αιτούμενη ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για το φορολογικό έτος 2014, ως εκπρόθεσμης.
- Την απόρριψη αυτής ως προς την αιτούμενη ακύρωση της με αριθμό/24.07.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για το φορολογικό έτος 2015, ως εκπρόθεσμης.
- Την αποδοχή αυτής ως προς την αιτούμενη ακύρωση της με αριθμό/20.12.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για το φορολογικό έτος 2016 και την αποδοχή της υπ' αριθμ./03-10-2017 αίτησης του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.