



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-04-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1232 Α

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ, κατοίκου κατά δήλωση του με την ενδικοφανή προσφυγή του, οδός αριθ..... κατά της υπ αριθ. πρωτ./2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της με αριθμό πρωτ./2018 αιτήσής του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό πρωτ./2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της με αριθμό πρωτ./2018 αίτησης του προσφεύγοντος για εκκαθάριση της δήλωσης του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (με επιφύλαξη) ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-12-2018 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:

Ιστορικό

Με την με αριθμό πρωτ./2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ απορρίφτηκε η με αριθμό πρωτ./2018 αιτησή του προσφεύγοντος για εκκαθάριση της δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (με επιφύλαξη) ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, ώστε να μη θεωρείται για το εν λόγω έτος από τη Φορολογική Διοίκηση φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Συγκεκριμένα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ αφού **έλαβε υπόψη** του α) τις διατάξεις των άρθρων 4 και 39 του ν.4172/13, των ΠΟΛ. 1069/15 και 1112/17, β) τα στοιχεία του μητρώου του taxis από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας στην Ελλάδα από 23.07.2012 με δραστηριότητες «Υπηρεσίες Διακοσμητή Κατοικιών» και διακοπή στις 06.08.2012. Επίσης, έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας στις 06.08.2012 «Άλλα καταλύματα», «Υπηρεσίες Ενοικίασης Ακινήτου που προορίζεται για Εκμετάλλευση» και στις 28.02.2018 προστέθηκε δραστηριότητα «Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας χωρίς παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών» οι οποίες υφίστανται έως σήμερα, γ) τα δηλωθέντα ποσά στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2017 καθώς και δ) εκτύπωση από το βιβλίο εσόδων – εξόδων που προσκόμισε οικειοθελώς ο λογιστής της επιχείρησης, **έκρινε** ότι ο προσφεύγων ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και ορθώς φορολογείται το εισόδημά του με βάση το άρθρο 21 του ν.4172/13. Επίσης, έκρινε ότι η παροχή υπηρεσιών επιβάλλει την εκ του σύνεγγυς παρακολούθηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας που ασκείται καθ' όλη την τουριστική περίοδο που υπερβαίνει τους έξι μήνες και ειδικά όταν είναι ενεργή όπως αποδεικνύεται από το Ε3 της δήλωσης. Ως εκ τούτου η δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δεν δύναται να εκκαθαριστεί, ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019/21-2-2019 (αρ. πρωτ./2019 Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ) συμπληρωματικό του υπόμνημα, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 ρητής αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με σκοπό να πραγματοποιηθεί η εκκαθάριση της φορολογικής του υποχρέωσης, ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- είναι μόνιμα εγκατεστημένος με τη σύζυγο του και τα δύο παιδιά τους στην Πολωνία, όπου εργάζεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας,
- από τις βραχυχρόνιες μισθώσεις που ασκεί στην Ελλάδα δεν θεωρείται επιτηδευματίας διότι δεν παρέχει στο μισθωτή άλλου είδους υπηρεσίες (καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.),
- ότι ακόμη και εάν θεωρηθεί επιτηδευματίας είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού διότι επισκέπτεται

την Ελλάδα για μικρό χρονικό διάστημα κάθε χρόνο και ως εκ τούτου παραμένει για λιγότερες από 183 ημέρες το χρόνο,

- Το γεγονός ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και ότι η δραστηριότητα της εκμίσθωσης ακινήτων στη Ρόδο δεν το καθιστά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος αναγνωρίστηκε ad hoc για τα 2015 και 2016 από τη ΔΕΔ, η οποία με την αριθμ./2018 απόφαση της Δ.Ε.Δ. επί της με αριθ. πρωτ./2018 ενδικοφανούς προσφυγής ακύρωσε τις υπ' αριθ./2017 και/2017 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και δέχτηκε τις αιτήσεις του για εκκαθάριση των αντίστοιχων δηλώσεων του ως κατοίκου αλλοδαπής. Το επίμαχο έτος 2017 δεν υπήρξε καμία μεταβολή στην προσωπική κατάστασή του και στη δραστηριότητά του σε σχέση με τα έτη που έκρινε η ΔΕΔ.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έχει αιτηθεί να αναγνωριστεί ως φορολογικός κάτοικος Πολωνίας, με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία έχει κυρωθεί με το ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991).

Επειδή στο άρθρο 2 «Καλυπτόμενοι φόροι» παρ.1,2,3 του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) ορίζεται ότι:

«1. Η παρούσα Συμφωνία εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών αυτού, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο, ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας καθώς και των φόρων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Συμφωνία είναι:

α) στην Ελλάδα:

1) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων,

2) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των νομικών προσώπων,

3) η εισφορά για τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, που υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές (στο εξής αναφερόμενοι ως «Ελληνικός φόρος»).

β) στην Πολωνία:

1) ο φόρος εισοδήματος (podatek dochodowy),

2) ο φόρος μισθών και ημερομισθίων (podatek od wynagrodzen),

3) ο εξισορροπητικός φόρος φυσικών προσώπων για εισοδήματα από μισθούς και εξειδικευμένες καλλιέργειες (podatek wyrownawczy),

4) ο αγροτικός φόρος (podatek rolny),

5) ο φόρος ακίνητης περιουσίας (podatek od nierthpsionopsi), (στο εξής αναφερόμενοι ως «Πολωνικός φόρος»).»

Επειδή στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας Συμφωνίας, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό, μόνον όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό το Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

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

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του 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 δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει την συνήθη διαμονή του.

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

δ) Αν η νομική κατάσταση ενός φυσικού προσώπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί σύμφωνα με τις υποπαραγράφους α' έως γ', η αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα ρυθμίζουν το θέμα με αμοιβαία συμφωνία.

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

Επειδή στο άρθρο 6 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο του 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 στην παρούσα Συμφωνία την έννοια η οποία καθορίζεται με τη νομοθεσία του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο βρίσκεται αυτή η περιουσία. Ο όρος οπωσδήποτε περιλαμβάνει περιουσία παρεπόμενη (Property Accesory) της ακίνητης περιουσίας, ζώα και εξοπλισμό 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, πλοiάρια και αεροπλάνα δε θεωρούνται ως ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου 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 του παρόντος άρθρου 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 7 του ν.1939/1991 (ΦΕΚ Α' 37/ 13-03-1991) «Κέρδη επιχειρήσεων» ορίζεται ότι:

« 1. Τα κέρδη επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μίας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορεί να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών το οποίο προέρχεται από τη μόνιμη αυτήν εγκατάσταση.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της ΣΑΔΦ-Πολωνία, τα κέρδη που αποκτά φορολογικός κάτοικος (φυσικό πρόσωπο) της Πολωνίας από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκεί στην Ελλάδα μπορούν να φορολογηθούν και στην Ελλάδα μόνο αν θεωρηθεί ότι η εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα, από την άσκηση της οποίας αποκτήθηκαν τα κέρδη αυτά, ασκήθηκε-διεξήχθη μέσω μόνιμης εγκατάστασης της εν λόγω ατομικής επιχείρησης στην Ελλάδα. Εξάλλου, όπως προκύπτει από την ερμηνεία των ιδίων ως άνω προπαρατεθεισών διατάξεων της ΣΑΔΦ-Πολωνία, τα κέρδη που αποκτά φορολογικός κάτοικος (φυσικό πρόσωπο) Ελλάδας από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκεί στην Ελλάδα φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 και την 31.12.2016: «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013,: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, γ) [...], στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή, ζ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4172/2013: «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. [...]. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013,: «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) [...]. 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 Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. [...]. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4172/2013,: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι **κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως**: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα. γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή, ε) **το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης**, στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ζ) **το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή**, η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή, θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή. 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017

αίτησης του προσφεύγοντος για εκκαθάριση της δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (με επιφύλαξη) ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής: «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 [...] 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 [...] και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά **δικαιολογητικά** κατά περίπτωση, **σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.** [...]. 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, [...]. 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) [...]. 4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 [...] 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). [...]. 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. [...]. 5. [...]. 6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. [...]. 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. 1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»**

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1445/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης): «...Κατά την έννοια, λοιπόν, [...] 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 βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). **Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία** (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), **όπως ιδίως** η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τρόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τρόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τρόπος 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 [...].»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του μητρώου του taxis και το υποβληθέν έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, ο προσφεύγων έχει κάνει έναρξη εργασιών με δραστηριότητες «Άλλα καταλύματα», «Υπηρεσίες ενοικίασης ακινήτου που προορίζεται για εκμετάλλευση» και «Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας χωρίς παροχής υπηρεσιών περιποίησης πελατών».

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει αποδεικτικώς, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: **α).** Πιστοποιητικό φορολογικής Πολωνικής κατοικίας (certificate of tax residence - certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2017, με σφραγίδα Apostilie για τον ίδιο. **β).** Πιστοποιητικό φορολογικής Πολωνικής κατοικίας (certificate of tax residence - certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2017, με σφραγίδα Apostilie για την σύζυγο του **γ).** Αι κοινοτικό έγγραφο Κοινωνικής ασφάλισης και αντίστοιχης απαλλαγής του από τον ΕΦΚΑ στην Ελλάδα για την περίοδο 24/7/2015 - 24/7/2018. **δ).** Οι με αριθμό/2012 και/2016 αποφάσεις του περιφερειακού τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε Ρόδου, σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε από 1/7/2012 έως 1/8/2018

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων προσκομίζει σε ηλεκτρονική μορφή (CD) τα αποδεικτικά μέσα τα οποία είχε επικαλεστεί στη με αριθ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή του και τα οποία αναλυτικά μνημονεύονται στη με αριθ./2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.) με την οποία απόφαση είχαν γίνει δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕΦΠ φορολογικών ετών 2015 και 2016, ως φορολογικού κάτοικου αλλοδαπής.

Επειδή, με την με αριθμό/2018 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν έγινε δεκτή ταυτάριθμη αίτηση του προσφεύγοντα για αλλαγή φορολογικής κατοικίας και για εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογ. έτους 2017, ως κατοίκου αλλοδαπής, αντίστοιχα, διότι είχε έναρξη δραστηριότητας στην Ελλάδα.

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 τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας προκύπτει ότι το εισόδημα 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, με τους κύριο και επικουρικούς λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος Πολωνίας και όχι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, για το λόγο αυτό ισχυρίζεται ότι οι δηλώσεις του ΦΕΦΠ του φορολογικού έτους 2017 πρέπει να εκκαθαριστούν ως δηλώσεις ΦΕΦΠ φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, προσκομίζει δε συναφώς (μεταξύ άλλων) τα δικαιολογητικά που αναφέρθηκαν στις αμέσως προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του ποιος (ο προσφεύγων ή η Φορολογική Διοίκηση) φέρει εν προκειμένω το βάρος απόδειξης ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων ήταν (και) φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, πάντως από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά από τον ίδιο τον προσφεύγοντα έγγραφα και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι αυτός κατά το φορολογικό έτος 2017 είχε στην Ελλάδα τη μόνιμη ή εν πάση περιπτώσει την κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (έστω κι αν είχε κατά τα έτη αυτά και με την Ελλάδα οικονομικούς δεσμούς, και συγκεκριμένα τους σχετιζόμενους με το υπό κρίση ακίνητό του στη Ρόδο), αλλά ούτε και το ότι εντός του έτους 2017 βρέθηκε στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερέβη τις 183 ημέρες καθ' έκαστο των εν λόγω ετών, με αποτέλεσμα να αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων δεν ήταν (και) φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Απεναντίας, και στο πνεύμα των προπαρατεθεισών διατάξεων της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1201/6.12.2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αίτησης του προσφεύγοντος για εκκαθάριση της δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (με επιφύλαξη) ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής), ο προσφεύγων προσκομίζει α). Πιστοποιητικό φορολογικής Πολωνικής κατοικίας (certificate of tax residence - certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2017, με σφραγίδα Apostilie για τον ίδιο. β). Πιστοποιητικό φορολογικής Πολωνικής κατοικίας (certificate of tax residence - certyfikat rezydencji) για το φορολογικό έτος 2017, με σφραγίδα Apostilie για τον σύζυγο του γ). Αι κοινοτικό έγγραφο Κοινωνικής ασφάλισης και αντίστοιχης απαλλαγής του από τον ΕΦΚΑ στην Ελλάδα για την περίοδο 24/7/2015 - 24/7/2018. δ). Τις με αριθμό/15-10-2012 και/13-1-2016 αποφάσεις του περιφερειακού τμήματος του Ο.Α.Ε.Ε Ρόδου, σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσεται από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε από 1/7/2012 έως 1/8/2018 ε) Επίσης προσκομίζει το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων που υπέβαλλε κατά την άσκηση της με αρ. πρ./5-3-2018 ενδικοφανούς προσφυγής (σε μαγνητικό μέσο CD), τα οποία ελήφθησαν άποψη αποτυπώθηκαν στην με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2-7-2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τα οποία και αποδεικνύουν επιπρόσθετα την ΠΟΛΩΝΙΚΗ του φορολογική κατοικία και για το έτος 2017.

Επειδή, από όλα τα έγγραφα αυτά (συνδυαστικώς εκτιμωμένων), προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Πολωνίας. Για όλους τους

παραπάνω λόγους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν ήταν (και) φορολογικός κάτοικος Ελλάδας πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος και συνεπώς η δήλωση του ΦΕφπ του εν λόγω φορολογικού έτους 2017 πρέπει να εκκαθαριστεί ως δήλωση ΦΕφπ φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη αποδοχή της από 18/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ , και **την ακύρωση της** υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αίτησής του προσφεύγοντος για εκκαθάριση της δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (με επιφύλαξη) ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.