



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 27 / 09 / 2021



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης **2737**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 23/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, με ΑΦΜ:, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Χαλανδρίου, επί της με αρ. πρωτ. /2020 τροποποιητικής του δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

5. Την σιωπηρή απόρριψη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλανδρίου επί με αρ. πρωτ. /2020 τροποποιητικής του δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 23/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την με αριθ. πρωτ./2017 αίτηση του προς τη ΔΟΥ Χαλανδρίου αιτήθηκε την μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Ελβετία για το φορολογικό έτος 2016, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 **απορριπτική απάντηση** του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ (Σχετ. 1), ενώ έγινε δεκτό το αίτημά του για το έτος 2017, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018, βεβαίωσης μεταβολής σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/2017.

Κατόπιν αυτών, κλήθηκε από τη ΔΟΥ Χαλανδρίου, προκειμένου να γίνει δεκτό το αίτημα του για τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό για το φορολογικό έτος 2017, να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, στην οποία να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημα του, και προέβη στην **υποβολή της υπ' αριθμ./2018 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω έτος, η οποία εκκαθαρίστηκε και του κοινοποιήθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (εκκαθαριστικό) φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επί της υπ' αριθμ./2020 τροποποιητικής δήλωσής του, με την οποία του επεβλήθη φόρος ποσού **61.144,56€**. Κατά της πράξης αυτής ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ./2020 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 **απορριπτική Απόφαση**.

Ακολούθως ο προσφεύγων ανακάλεσε την ως άνω δήλωση, υποβάλλοντας την υπ' αριθμ./2020 **2^η τροποποιητική δήλωσή του** για το φορολογικό έτος 2016 (Σχετ. 3) με την οποία δήλωσε μόνο τα εισοδήματα που απέκτησε στην Ελλάδα, ενώ δεν δήλωσε, τα εισοδήματα που απέκτησε στην Ελβετία, η οποία μετά την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών, απερρίφθη σιωπηρά από την Διοίκηση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της υπόθεσής του, να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ./2020 **2^η τροποποιητική δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, να εκκαθαριστεί εκ νέου** χωρίς να ληφθούν υπόψη τα εισοδήματα που απέκτησε στην αλλοδαπή το φορολογικό έτος 2016, να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να του **επιστρέψει εντόκως** από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της ενδικοφανούς, κάθε ποσό, το οποίο θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει πράξεων της Διοίκησης και να πιστωθεί το συνολικό ποσό των φόρων που επιβλήθηκαν στο συνολικό εισόδημά του στην Ελβετία, σε περίπτωση που ήθελε για οποιοδήποτε λόγο κριθεί ότι για εισοδήματα που έλαβε το φορολογικό έτος 2016 από μισθωτή εργασία του στην Ελβετία πρέπει να φορολογηθεί και στην Ελλάδα, προβάλλοντας ότι:

1^{ος} λόγος προσφυγής: Εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το φορολογικό έτος 2016

2^{ος} λόγος προσφυγής: Η Φορολογική Αρχή όφειλε να εξετάσει επί της ουσίας, προβαίνοντας σε ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν (ΔΕΔ 2094/2017, ΔΕΔ 3257/2018)

3^{ος} λόγος προσφυγής: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 2 του ν. 1502/1984 περί κύρωσης Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

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 στην από 27/04/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας ΔΟΥ Χολαργού, που παραλάβαμε μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης (αριθ. Πρωτ./2021, ΔΕΔ/2021), αναφέρονται τα ακόλουθα: “Η ενδικοφανής προσφυγή είναι **απαράδεκτη** καθώς ο προσφεύγων αρχικά με την με αρ. πρωτ./2017 αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου είχε ήδη υποβάλει το αίτημα του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην αλλοδαπή για το έτος 2016 και η εν λόγω αίτηση του απορρίφθηκε με την με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου. Ο προσφεύγων, εφόσον αμφισβητούσε την απόρριψη του αιτήματος του, όφειλε να ασκήσει τότε την διαδικασία του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εντός του προβλεπόμενου χρόνου που ορίζεται στις εν λόγω διατάξεις. Αντί αυτού ο προσφεύγων επανήλθε εκ νέου με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 ενδικοφανή προσφυγή, αιτούμενος όπως η με αριθμ. 1η τροποποιητική του δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 εκκαθαριστεί ως δήλωση φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής και συγκεκριμένα ως φορολογικού κατοίκου Ελβετίας και όχι Ελλάδος, η οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτως ασκηθείσα από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την με αριθμό/2020 απορριπτική απόφαση αυτής. Ήδη με την παρούσα προσφυγή του ο προσφεύγων επανέρχεται εκ νέου, αιτούμενος όπως η με αριθμ. 2η τροποποιητική του δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 εκκαθαριστεί δίχως τα εισοδήματα που απέκτησε κατά το έτος αυτό στην Ελβετία. Ωστόσο το θέμα της φορολόγησής του για το φορολογικό έτος 2016 ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, που τέθηκε και πάλι από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, είχε ήδη κριθεί από τη φορολογική διοίκηση”

Επειδή με την εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ Πολ. 1234/2018 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. Τέλος επισημαίνεται ότι τα αιτήματα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας εξετάζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ΠΟΛ.1142/2012, ΠΟΛ.1177/2014 και ΠΟΛ.1069/2015 Εγκυκλίου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1201/2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15.12.2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι αρμόδιες ΔΟΥ προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Συνιστάται δε οι αρμόδιες υπηρεσίες να αποφαινούνται ρητά επί των συγκεκριμένων αιτημάτων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν εγκαίρως εάν θα πρέπει να προσφύγουν ή όχι στο ακυρωτικό δικαστήριο”

Επειδή από την από 27/04/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, την οποία παραλάβαμε μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Γ. Ως προς το βάσιμο: Ο φορολογούμενος με την υπ' αρ./2017 αίτηση του προς τη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου αιτήθηκε την μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Ελβετία και τη μεταγραφή του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το φορολογικό έτος 2016, καθώς όπως υποστήριξε από τον Μάρτιο του έτους 2016 ζει και εργάζεται στην Ελβετία. Το αίτημα του αυτό απορρίφθηκε με την υπ' αρ./2017 απάντηση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Για το φορολογικό έτος 2016, υπέβαλε στην ελληνική φορολογική αρχή την υπ' αρ./2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία δήλωσε μόνο το εισόδημα που απέκτησε στην Ελλάδα, η οποία εκκαθαρίστηκε και προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.625,00€, για το δε εισόδημα που απέκτησε στην Ελβετία φορολογήθηκε από την ελβετική φορολογική αρχή. Κατόπιν, ο προσφεύγων, τον

Μάρτιο του 2018 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, νέα αίτηση προκειμένου για τη μεταγραφή του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το φορολογικό έτος 2017, η οποία έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου δυνάμει της υπ' αρ./2018 βεβαίωσης μεταβολής και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/2017. Προκειμένου όμως να ολοκληρωθεί το αίτημα του για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το φορολογικό έτος 2017, ο φορολογούμενος υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, δηλώνοντας στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημα του. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αρ. ειδ/σης/2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλανδρίου με την οποία του επεβλήθη φόρος ποσού 61.144,56€. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 ενδικοφανή προσφυγή του κατά της με αριθμό ειδοποίησης/2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλανδρίου επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 1918/2020 απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό εισαγωγής/2020 προσφυγή του ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά της με αριθμό 1918/2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για την οποία έως σήμερα δεν έχει ορισθεί δικάσιμος...».

Επειδή με την κρινόμενη προσφυγή δεν πλήττεται η προαναφερθείσα αρνητική απάντηση της ΔΟΥ Χαλανδρίου αλλά άλλη, νεότερη πράξη και συγκεκριμένα η σιωπηρή απόρριψη της με αρ. πρωτ./2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλανδρίου. Η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής της με αρ. πρωτ./2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι άλλη πράξη, γεννά νέα διαφορά και κατά αυτής προβλέπεται αυτοτελώς η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

Επειδή επομένως παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, καθόσον με αυτήν προσβάλλεται η παράλειψη του αρμόδιου προϊσταμένου να παραλάβει και να εκκαθαρίσει την υπ' αριθμ./2020 2^η τροποποιητική δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3§1 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:

«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. ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (Α' 167) 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 και οικονομικούς 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) Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, 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....».

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 υπαρξής 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 ιδιότητος 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 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 προσκομίσει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής....»

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 διανομή 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 με το ν. 1502/1984 (Α' 192) με τον οποίο Κυρώθηκε η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, ορίζεται ότι:

Στο άρθρο 14 – μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες: «1) Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες μη εξαρτημένου χαρακτήρα φορολογείται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν αυτός διατηρεί κατά συνήθη τρόπο καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για το σκοπό της άσκησης των δραστηριοτήτων του. Αν αυτός διατηρεί μια τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος αλλά μόνο κατά το ποσό που ανήκει σ' αυτήν την καθορισμένη βάση. 2) Ο όρος “επαγγελματικές υπηρεσίες” περιλαμβάνει ειδικά μη εξαρτημένες επιστημονικές, φιλολογικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή διδακτικές δραστηριότητες, όπως επίσης και τις μη εξαρτημένες δραστηριότητες των γιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών».

Στο άρθρο 15 – εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες: «1) Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία **φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.** Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτή μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος. 2) Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου τούτου, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αν: α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος αυτού του άλλου Κράτους, και β) Η αποζημίωση καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και γ) Η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον Μάρτιο του έτους 2016, κατοικεί μόνιμα στην Ελβετία, λόγω επαγγελματικών του υποχρεώσεων και συγκεκριμένα εργάζεται ως καθηγητής πλήρους απασχόλησης Γεωτεχνικής Μηχανικής στο

προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα:

(α) Την από 20/07/2016 βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την Εφορία και Τελωνειακή Αρχή της Ελβετίας, φέρουσα την επισημείωση της Χάγης, καθώς και επίσημη μετάφραση από την μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, η οποία πιστοποιεί ότι «ο αιτών (προσφεύγων) εδρεύει στην Ελβετία με την έννοια της σύμβασης προς αποφυγή διπλής φορολόγησης μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας και ότι υπόκειται απεριόριστα σε φορολόγηση στην Ελβετία», (Σχετ. 4),

(β) Το από 15/3/2018 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από την Εφορία και Τελωνειακή Αρχή της Ελβετίας, φέρον την επισημείωση της Χάγης, καθώς και επίσημη μετάφραση από την μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο πιστοποιεί ότι «ο (προσφεύγων) είναι κάτοικος Ελβετίας από 27/2/2016, σχετικά με τη Συνθήκη Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας και υπόκειται σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στην Ελβετία» (Σχετ. 5),

(γ) Την από 14/3/2018 βεβαίωση του Ελβετικού καθώς και επίσημη μετάφραση από την μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, η οποία πιστοποιεί ότι «ο Καθηγητής Δρ εργάζεται ως Καθηγητής Γεωτεχνικής, Μηχανικής και κατέχει μόνιμη θέση πλήρους απασχόλησης, στο από την 1^η Μαρτίου 2016» (Σχετ. 6),

(δ) Σύμβαση μίσθωσης ενός διαμερίσματος - κατοικίας επί της διευθύνσεως αριθμ. στη (.....) μεταξύ του προσφεύγοντος (ως ενοικιαστή) και του με ημερομηνία 29/2/2016, χρονικής διάρκειας από 1/3/2016 έως και 31/8/2016, καθώς και επίσημη μετάφραση της δικηγόρου φέρουσα επάρκεια γερμανικής γλώσσας (Σχετ. 7),

(ε) Πιστοποιητικό κατοικίας με το οποίο βεβαιώνεται η έναρξη της μίσθωσης ενός διαμερίσματος- κατοικίας επί της διευθύνσεως αριθμ. (.....) μεταξύ του προσφεύγοντος (ως ενοικιαστή) και της Ανώνυμου Εταιρείας στην από 1-5-2016, καθώς και επίσημη μετάφραση της δικηγόρου Η εξόφληση των μηνιαίων μισθωμάτων γινόταν μέσω τραπεζικής εντολής (direct debit) για το συνολικό ποσό κάθε μήνα. (Σχετ. 8).

(στ) Το από 16/3/2018 έγγραφο παράδοσης μισθίου επί της οδού στην εκμισθώτρια Ανώνυμη εταιρεία (η οποία εξαγόρασε την καθώς και επίσημη μετάφραση της δικηγόρου (Σχετ. 9)

(ζ) Τις βεβαιώσεις της μισθοδοσίας του που έλαμβανε ως καθηγητής πλήρους απασχόλησης από το για τους εξής μήνες του έτους 2016: Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο, Δεκέμβριο, συγκεντρωτική βεβαίωση μισθοδοσίας μου για ολόκληρο το έτος 2016 καθώς και επίσημη μετάφραση της δικηγόρου Διευκρινίζεται ότι προσκομίζεται μετάφραση της βεβαίωσης μισθοδοσίας μόνο μηνός Μαρτίου 2016 ενώ επισυνάπτονται και οι βεβαιώσεις μισθοδοσίας μηνών Μαρτίου 2016 έως και Δεκεμβρίου 2016. (Σχετ. 10),

(η) Την από 7/3/2016 επιστολή της ασφαλιστικής εταιρείας με την η οποία εδρεύει στη από την οποία προκύπτει ότι η ως άνω ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία του παρέχει ασφάλεια υγείας,

στην, από 1/3/2016 και τις επιταγές προς πληρωμή των ασφαλιστρών μηνών Μαΐου έως και Οκτωβρίου 2016, καθώς και επίσημη μετάφραση της δικηγόρου (Σχετ. 11)

(θ) Το υπ' αριθ. τιμολόγιο και με ημερομηνία έκδοσης 17.08.2016 λογαριασμό κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος της εταιρείας παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ο οποίος αναφέρεται στην περίοδο κατανάλωσης 01.05.2016 έως 08.08.2016 και επιταγές πληρωμής μηνών Μαΐου 2016 έως Οκτωβρίου 2016 καθώς και επίσημη μετάφραση της δικηγόρου Επισημαίνει δε ότι στον εν λόγω λογαριασμό αναφέρονται τα στοιχεία του ως καταναλωτή ηλεκτρικού ρεύματος και καταχωρημένου πελάτη της ως άνω ελβετικής εταιρείας παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, καθώς και η διεύθυνση της κατοικίας του στην οδό αριθμ. στη της (Σχετ. 12).

Περαιτέρω σημειώνει ότι τα πρωτότυπα έγγραφα των ως άνω δικαιολογητικών που αφορούν βεβαίωση φορολογικής κατοικίας, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2016, δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του στην Ελβετία και βεβαίωση του όπου βεβαιώνεται ότι εργάζεται στο ως άνω ίδρυμα από το έτος 2016, έχουν κατατεθεί στη Φορολογική Αρχή.

Επειδή ο προσφεύγων περαιτέρω ισχυρίζεται ότι στην ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δήλωσε έσοδα καθαρού ποσού 7.489,06€ (10.000,00€ - 2.510,94€ παρακράτηση ΤΣΜΕΔΕ) από επιχειρηματική του δραστηριότητα στην Ελλάδα και συγκεκριμένα εξέδωσε το υπ' αριθμ. /2016 ΤΠΥ που αφορούσε αμοιβή του για την εκπόνηση ειδικής τεχνικής μελέτης, για την γέφυρα ποταμού χρονικής διάρκειας από 7/12/2015 έως 15/1/2016, προκειμένου δε να εισπράξει την αμοιβή του για την ως άνω μελέτη διατήρησε εν ισχύ την ατομική του επιχείρηση μέχρι τις 19/09/2016 και ουδέν άλλο έσοδο του απέφερε κατά το φορολογικό έτος 2016, ούτε εξέδωσε κάποιο άλλο παραστατικό πέραν του προσκομιζομένου (Σχετ 13).

Επειδή από την από 27/04/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, την οποία παραλάβαμε μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«**Πρώτος προσβαλλόμενος λόγος:** Ο φορολογούμενος υποστηρίζει ότι η με αριθμό ειδοποίησης /2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου επί της υπ' αριθ. δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του βεβαίωσε φόρο 61.144,56 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 θεωρώντας εσφαλμένα ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το έτος αυτό και ότι έχει υποχρέωση να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του. **Άποψη της φορολογικής αρχής:** Εν προκειμένω, ο προσφεύγων εμφανίζεται στο υποσύστημα Μητρώο του Taxis ως επιτηδευματίας με ημερομηνία διακοπής επιτηδευματία την 19η/09/2016, συνεπώς προκύπτει η ύπαρξη επιχειρηματικής σχέσης ως επαγγελματίας στην Ελλάδα για διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες, οπότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του νόμου 4172/2013 και δεν μπορεί να γίνει δεκτό το αίτημα του περί μεταφοράς του στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού το φορολογικό έτος 2016, καθώς θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Δεύτερος προσβαλλόμενος λόγος: Ο φορολογούμενος υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εξετάσει επί της ουσίας, προβαίνοντας σε ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν επικαλούμενος αποφάσεις της ΔΕΔ και δη την /2017 & /2018. **Άποψη της φορολογικής αρχής:** Ο φορολογούμενος προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία επισυνάπτονται, προκειμένου να αποδείξει ότι για το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, όμως η εικόνα του υποσυστήματος Μητρώο του Taxis της Υπηρεσίας μας, στην οποία ο προσφεύγων παρουσιάζεται ως επαγγελματίας, αποδεικνύει την ύπαρξη οικονομικών δεσμών με την Ελλάδα,....»

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 προσφεύγοντος για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Ελβετία 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 για διάστημα που υπερέβαινε τις **183** ημέρες, ωστόσο σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 93/2020) κρίθηκε ότι: «Και ναι μεν η τυχόν άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος στην ημεδαπή αποτελεί στοιχείο, που, επιπρεπώς καταρχήν συναγόμενο από την έναρξη εργασιών του επιτηδευματία 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 μισθωτής 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 19/9/2016 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 στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος **2016** και μέχρι την ημερομηνία διακοπής στις **19/09/2016**, ασκούσε στην ημεδαπή το επάγγελμα του πολιτικού μηχανικού, δεδομένου ότι κατά το έτος αυτό είχε ακαθάριστα έσοδα ποσού 10.000€.

Όμως, από τα προσκομισθέντα στοιχεία σε συνδυασμό με τα καταχωρημένα στο taxis στοιχεία προκύπτει ότι τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, προέρχονται από το υπ' αριθμ./2016 ΤΠΥ που αφορούσε αμοιβή του για την εκπόνηση ειδικής τεχνικής μελέτης, για την γέφυρα ποταμού, και κανένα άλλο έσοδο δεν είχε κατά το ίδιο έτος.

Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι η παροχή των υπηρεσιών, για τις οποίες εξέδωσε το ανωτέρω τιμολόγιο, δεν απαιτούσε, ως εκ της φύσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών (τεχνική μελέτη), την αυτοπρόσωπη παρουσία του προσφεύγοντος στην ημεδαπή σε συνδυασμό με το γεγονός ότι α) προσκομίζει πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από το οποίο προκύπτει ότι είναι κάτοικος Ελβετίας από 27/02/2016 (Σχετ. 5), β) είχε ήδη προσληφθεί από το

..... ως καθηγητής με σύμβαση πλήρους απασχόλησης από την 01/03/2016 (Σχετ. 6), και έλαβε ιδιαίτερα υψηλές αποδοχές από τον εργοδότη του από τον Μάρτιο έως τον Δεκέμβριο του ίδιου έτους (Σχετ. 10) σε σχέση με τις αμοιβές που αποκόμισε από την Ελλάδα, γ) είχε μισθώσει διαμέρισμα για να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία του από τις 29/02/2016 (Σχετ. 7), δ) είχε προβεί στην ασφάλισή του από 07/03/2016 (Σχετ. 11) και ε) κατανάλωνε ηλεκτρικό ρεύμα στην κατοικία του (Σχετ. 12), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, βασίμως προβάλλεται και δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα για το εισόδημα που απέκτησε κατά το έτος αυτό στην Ελβετία (παγκόσμιο εισόδημα).

Ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ. /2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση μόνο για τα εισοδήματά του που απέκτησε στην Ελλάδα.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 23/04/2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου, με ΑΦΜ:, και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.