



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 27/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4490

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης .../.../.... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης .../.../.... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε την .././../..., δυνάμει της με αρ./-.../-... υποβληθείσης από την προσφεύγουσα αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, προέκυψε ποσό πληρωμής 18.881,05€, (Αρ.Χ.Κ.:.././...).

Την .../.../....., η προσφεύγουσα υπέβαλε οριστικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης/...-...-..... και στην οποία δήλωσε τους κάτωθι κωδικούς:

Κωδ. 319 (Είστε κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούσθε να υποβάλετε φορολ. Δήλωση στην Ελλάδα):

ΝΑΙ

Κωδ. 667 (Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης): ποσό 3,21€

Κωδ. 433 (Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα των περ. 3 και 5 στα καθαρά κέρδη της περ. 8): ποσό 0,57€

Κατά την υποβολή της ως άνω δήλωσης εμφανίστηκε το ακόλουθο μήνυμα: «κωδικός 389: το ποσό που έχει συμπληρωθεί στον κωδ. 389 του πίνακα 4, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό των 56.846,53€, βάσει των αρχείων της Υπηρεσίας μας – έχει συμπληρωθεί στον υπόχρεο εισόδημα από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης, μικρότερο από αυτό που υπάρχει στο αρχείο της υπηρεσίας μας»

Το ως άνω μήνυμα εμφανίστηκε στην προσφεύγουσα διότι προκύπτει από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ. 1039/3.2.2014 ότι η εργοδότρια εταιρεία της δήλωσε για την προσφεύγουσα τα ακόλουθα:

ΑΦΜ μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	ΑΦΜ εργοδότη	Ονοματεπ ώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατή θηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
.....				Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται <u>στην</u> <u>αλλοδαπή από</u> <u>κάτοικο Ελλάδος</u>	56.846,53€	0,00	0,00	0,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης και τη διαγραφή του βεβαιωθέντος ποσού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση διάταξης νόμου και ουσιώδους τύπου της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας και κρίνονται ακυρωτέες ως φέρουσες κρίσιμες νομικές πλημμέλειες. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα υπήρξε παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32 και 37 του Ν. 4174/2013.

- Το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό καθίσταται ακυρωτέο, καθώς εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας αφού η Φορολογική Αρχή δεν προχώρησε, ως όφειλε, σε πληροφόρηση της προσφεύγουσας σχετικά με το ποιο ήταν το κρίσιμο στοιχείο και ποια η σχετική διάταξη, επί των οποίων βασίστηκε προκειμένου να εκδώσει το συγκεκριμένο προσδιορισμό του φόρου.
- Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου ερείσματος καθώς εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεως νόμου.
- Η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος από 2012 και φορολογείται στο για το παγκόσμιο εισόδημά της. Επομένως, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.
- Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι σύμφωνα με πάγια ερμηνευτική θέση της φορολογικής διοίκησης, ως τόπος που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται η χώρα στην οποία ο μισθωτός προσφέρει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (έδρα) του εργοδότη.
- Από το έτος 2012 η προσφεύγουσα είναι αποσπασμένη στην εταιρεία του ομίλου με καθεστώς δανεισμού εργαζομένων. Ο τόπος που παρέχει τις υπηρεσίες της είναι το Τις αμοιβές της τις καταβάλλει η ελληνική εταιρεία του ομίλου, η οποία δεν προβαίνει σε παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ενώ το έξοδο αυτό επαναχρεώνεται στη εταιρεία όπου και ασκεί πραγματικά εργασία.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει τα σχετικά τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας που αφορούν το επίμαχο έτος 2013, ενώ επικαλείται και την Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και (ν.δ./....).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§§1,2 του νόμου Ν. 2238/1994:

«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

2. Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν:

α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του Ν. 2362/1995 , που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του Ν. 3871/2010 ή

β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην

Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν. 4110/2013 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου:

«9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν: α) ... β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.) για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ.. Επίσης, ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εξαιρουμένων των κρατών που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών της παραγράφου 5 και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51Α του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 2238/1994:

«Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 83§2,3 του νόμου 2238/1994:

« 2. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε αυτούς από τους οποίους έγινε η παρακράτηση, βεβαίωση, στην οποία αναγράφουν το φορολογούμενο εισόδημα και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται στους δικαιούχους μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου του οικείου οικονομικού έτους. Ειδικά για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 έως και 2014 στην ίδια βεβαίωση αναγράφονται και τα παρακρατούμενα ποσά της παραγράφου 6 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152).

3. Αν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ο υπόχρεος χορηγεί μία μόνο βεβαίωση σε κάθε δικαιούχο, στην οποία αναγράφει τις κάθε είδους αποδοχές, τόσο από τακτικές, όσο και από πρόσθετες αμοιβές, φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες...»

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο με αριθ. πρωτ. **1045806/778/A0012/4-7-2008**, με θέμα: Παρακράτηση Φ.Μ.Υ σε αμοιβές υπαλλήλων που εργάζονται στο εξωτερικό της ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν.2238/1994, στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό, είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή.

2. Ως τόπος που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται η χώρα στην οποία ο μισθωτός προσφέρει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (έδρα) του εργοδότη (ΣΤΕ 1297/78).

3. Επίσης, από τη διοίκηση πάγια γίνεται δεκτό, ότι τόπος απόκτησης του εισοδήματος, από μισθωτή εργασία, είναι η περιοχή στην οποία ο εργαζόμενος παρέχει τις υπηρεσίες του. Συνεπώς, οι αμοιβές που αποκτούν δικαιούχοι για εργασία που παρέχεται στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του εργοδότη, έστω και αν οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό είτε οι δικαιούχοι είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού είτε είναι κάτοικοι Ελλάδος δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα.

4. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι, εφόσον οι υπηρεσίες των διατιθέμενων υπαλλήλων σας σε θυγατρικές εταιρείες του ομίλου με τις προϋποθέσεις που αναφέρετε στην αίτησή σας παρέχονται στην Αυστρία, τη Γερμανία και την Αγγλία, η εταιρεία σας δεν υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου για τις αμοιβές αυτές.

5. Επισημαίνεται όμως, ότι πρέπει να εξεταστεί το θέμα της φορολογικής κατοικίας των εργαζομένων, καθώς και ως κάτοικοι Ελλάδος σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος (στην Ελλάδα) για το σύνολο των εισοδημάτων τους ανεξάρτητα από την πηγή ή τη χώρα προέλευσης των επιμέρους εισοδημάτων τους. Στην περίπτωση αυτή από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα (παρ. 8 άρθρου 9 ν.2238/1994). Απεναντίας, οι κάτοικοι αλλοδαπής (Αυστρίας, Γερμανίας κ.λπ.) υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα. Τα παραπάνω εφαρμόζονται με την επιφύλαξη των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ελλάδος και της υπόψη Χώρας.»

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **1057467/1208/A0012/27-01-2004** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) με θέμα: «Παρακράτηση ΦΜΥ σε αμοιβές που καταβάλλονται σε υπάλληλο εταιρείας ο οποίος με σύμβαση δανεισμού διατίθεται σε εταιρεία του ιδίου ομίλου στην αλλοδαπή» αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Ως τόπος που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται η Χώρα στην οποία ο μισθωτός προσφέρει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (έδρα) του εργοδότη (ΣΤΕ 1297/1978).

2. Εξάλλου, από τη διοίκηση παγίως γίνεται δεκτό ότι αμοιβές που αποκτούν δικαιούχοι για εργασία που παρέχεται στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του εργοδότη, έστω και αν οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, **είτε οι δικαιούχοι είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού, είτε είναι κάτοικοι Ελλάδος, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα (1043544/712/A0012/5-6-1992) 1054741/567/A0012/11-5-1989, E17343/20-12-1984).**

3. Ειδικότερα όσον αφορά την παρακράτηση φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, αυτή εξαρτάται από τον τόπο που παρέχονται οι υπηρεσίες, ανεξάρτητα από την έδρα του εργοδότη, τον τόπο καταβολής των αμοιβών ή την κατοικία του εργαζομένου. Στην προκειμένη περίπτωση εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται στην Ιταλία η Ελληνική Εταιρεία που διαθέτει προσωπικό με σύμβαση δανεισμού στην Ιταλική Εταιρεία δεν υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου για τις αμοιβές του προσωπικού αυτού, εφόσον οι τελευταίοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην Ιταλία.

4. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

5. Από την προηγούμενη παράγραφο προκύπτει ότι, πέρα από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες οι κάτοικοι Ελλάδος υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το σύνολο των εισοδημάτων τους, ανεξάρτητα από την πηγή ή τη χώρα προέλευσης των επιμέρους εισοδημάτων τους. **Αντίθετα οι κάτοικοι αλλοδαπής υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα.** Τα παραπάνω βέβαια εφαρμόζονται με την επιφύλαξη των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και της υπόψη χώρας.

6. Τέλος, με βάση τα παραπάνω **οι αμοιβές του εργαζόμενου που διατίθεται με σύμβαση δανεισμού από Ελληνική Εταιρεία σε εταιρεία του ίδιου ομίλου στην Ιταλία, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα, λόγω της παροχής των Υπηρεσιών στην Ιταλία, ανεξάρτητα από το αν ο εργαζόμενος παραμένει κάτοικος Ελλάδας.**

II. Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ

1. Μεταξύ Ελλάδος και Ιταλίας έχει υπογραφεί Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος (Ν. 1927/1991, Φ.Ε.Κ. 17Α/15-2-91), με τις σχετικές διατάξεις της οποίας ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση του Εισοδήματος από εξαρτημένες Προσωπικές υπηρεσίες που αποκτά κάτοικος Ελλάδος από εργασία που προσφέρεται στην Ιταλία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παράγραφος 1 του άρθρου 15, της ως άνω Σύμβασης «μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται **από κάτοικο Ελλάδος για**

εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στην Ιταλία.

Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτή **μπορεί να φορολογείται στην Ιταλία** παρέχεται δηλαδή το δικαίωμα και στο άλλο Κράτος όπου ασκούνται οι Υπηρεσίες να φορολογήσει το συγκεκριμένο εισόδημα».

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται μία περίπτωση όπου αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης της αμοιβής **έχει το Κράτος κατοικίας (Ελλάδα).**

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου τούτου, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο Ελλάδος για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στην Ιταλία φορολογείται μόνο στην Ελλάδα, αν:

- α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στην Ιταλία για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 μέρες κατά το οικείο οικονομικό έτος και
- β) Η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη, ο οποίος δεν είναι κάτοικος Ιταλίας, και
- γ) Η αμοιβή δεν βαρύνει, μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση, την οποία ο εργοδότης διατηρεί στην Ιταλία.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσδιοριστικός παράγοντας βάσει του οποίου θα καθορισθεί η φορολογική υποχρέωση (όσον αφορά στο συγκεκριμένο εισόδημα) κατοίκου Ελλάδος ο οποίος εργάζεται στην Ιταλία είναι το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θα προσφέρει τις υπηρεσίες του στην Ιταλία. Αν το διάστημα αυτό είναι μεγαλύτερο από 183 ημέρες για καθένα ημερολογιακό έτος, τότε το σύνολο της αμοιβής θα υπαχθεί στον Ιταλικό φόρο, χωρίς να εξετάζεται καμία άλλη προϋπόθεση. Περαιτέρω όμως, επειδή ο υπάλληλος είναι φορολογικός «κάτοικος» Ελλάδας, πρέπει να φορολογηθεί και στην Ελλάδα για το σύνολο των ως άνω αποδοχών του Ν. 2238/1994, άρθρο 2 παρ. 1. Το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα κτηθέν στην αλλοδαπή εφόσον αποδεδειγμένα οι υπηρεσίες προσφέρονται στην αλλοδαπή.

Η διπλή φορολογία που θα προκύψει ρυθμίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 της ίδιας σύμβασης ως ακολούθως:

1. Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογηθεί στην Ιταλία, η Ελλάδα παραχωρεί ως πίστωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ιταλία. Αυτή η πίστωση όμως δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του ελληνικού φόρου, όπως αυτός υπολογίστηκε πριν δοθεί η πίστωση το οποίο (τμήμα φόρου) αντιστοιχεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Ιταλία.

Τέλος κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί ότι η παροδική απομάκρυνση του ατόμου από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας του και η προσωρινή εγκατάστασή του στην αλλοδαπή δεν σημαίνει ότι είναι μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής (π.χ. φοιτητές, έμμισθοι υπάλληλοι κ.λ.π.

Με την 1038380/380/ΠΟΛ. 1120/11-5-1989 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών έγινε δεκτό ότι η κύρια κατοικία του φορολογούμενου βρίσκεται στον τόπο που αυτός έχει τη μόνιμη εγκατάστασή του και το κέντρο των βιοτικών (κοινωνικών, επαγγελματικών, οικογενειακών κλπ.) του σχέσεων.

Στην έννοια του φορολογικού κατοίκου δεν περιλαμβάνεται το πρόσωπο το οποίο φορολογείται σ' ένα Κράτος μόνο όσο αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό.

Με βάση τα παραπάνω η παροδική απομάκρυνση του εν λόγω υπαλλήλου της Εταιρείας από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας του (Ελλάδα) και η προσωρινή εγκατάστασή του στην Ιταλία για λόγους εργασίας, δεν συνεπάγεται την αλλαγή της μόνιμης κατοικίας του.

Εξακολουθεί να παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (με όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις που αυτό συνεπάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2238/94) ο οποίος αποκτά εισόδημα από εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από εργασία που προσφέρει σε εταιρεία στην Ιταλία.

Το γεγονός ότι η Ιταλία χώρα πηγής του εισοδήματος από εξαρτημένες υπηρεσίες που θα παράσχει στο έδαφός της έχει δικαίωμα φορολόγησης του συγκεκριμένου εισοδήματος (βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 της Σύμβασης Ελλάδας - Ιταλίας, όπως αναλύθηκε ανωτέρω), δεν σημαίνει ότι τον θεωρεί φορολογικό κάτοικο (RESIDENT) της Ιταλίας.

Έτσι ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος οφείλει να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα στην οποία θα περιλαμβάνεται μαζί με τυχόν άλλα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ελλάδα και το συνολικό εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή,

Η διπλή φορολογία που ενδέχεται να προκύψει αντιμετωπίζεται όπως αναλύθηκε παραπάνω με τις διατάξεις του άρθρου 24 της ίδιας Σύμβασης.»

Επειδή, με το αριθμ. πρωτ. **1111573/2080/A0012/3.12.2008** έγγραφο με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος που αποκτάται στο εξωτερικό, από μόνιμο κάτοικο Ελλάδος» της Δ.Ο.Σ. (Διεθνών οικονομικών σχέσεων) προκύπτει ότι:

« 1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του ΚΦΕ σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 1 επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

2. Κατ' εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων η έρευνα για την υπαγωγή ή όχι κάποιου προσώπου σε φόρο στρέφεται στην εξακρίβωση,

α) Του τόπου όπως προκύπτει το εισόδημα. Αν αυτό προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται σε φορολογία αδιάφορα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του προσώπου που αποκτά το εισόδημα.

β) Της κατοικίας του προσώπου που αποκτά το εισόδημα. Το πρόσωπο που κατοικεί στην Ελλάδα αδιάφορα από την ιθαγένεια του υπόκειται σε φορολογία και για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

Η έννοια του όρου κατοικία λαμβάνεται από τον Α.Κ, άρθρα 51-56, και κάθε ζήτημα που προκύπτει πρέπει να επιλύεται σύμφωνα με αυτόν.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον είσθε κάτοικος Ελλάδος και δεν ορίζεται διαφορετικά από την διακρατική σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας, φορολογείστε για το σύνολο των εισοδημάτων σας, δηλαδή και γι' αυτό που αποκτάτε στην αλλοδαπή.

Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 9 του ιδίου ως άνω νόμου, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα. Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή.

4. Τέλος, σε ό,τι αφορά στον επιμερισμό του φόρου που αντιστοιχεί στα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008, μεταξύ του εισοδήματος που αποκτάται στην Ελλάδα και του εισοδήματος αλλοδαπής, πρέπει να απευθυνθείτε στην αρμόδια ΔΟΥ η οποία παρακαλείται για τις δικές της ενέργειες.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου ΙΧ της Σύμβασης ΕΛΛΑΔΟΣ -
(.....) «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και της
συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν
σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος (Φ.Ε.Κ., τ. Α').» (ν.δ. :

« (1) Άτομον το οποίο είναι κάτοικος του θ' απαλλάσσεται του ελληνικού φόρου επί κερδών
ή αμοιβής δια προσωπικής υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας
εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς
τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του

(2) Άτομον το οποίο είναι κάτοικος της Ελλάδος θ' απαλλάσσεται του φόρου του επί
κερδών ή αμοιβής δια προσωπικός υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών)
παρασχεθείσας εντός του καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός του δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς
τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον ελληνικόν φόρον.

3) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχουν εφαρμογήν επί κερδών ή αμοιβών προσώπων
λαμβανόντων μέρος εις δημόσια θεάματα ως οι καλλιτέχναι του θεάτρου, κινηματογράφου ή
ραδιοφωνικού σταθμού, οι μουσικοί και οι αθληταί.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ./-.../-... Βεβαίωση Μεταβολής
Ατομικών Στοιχείων Φυσικού Προσώπου εμφανίζεται ως χώρα κατοικίας στο εξωτερικό το

Επειδή, στην βεβαίωση αποδοχών της εργοδότης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, που αφορά την προσφεύγουσα, χρονικής περιόδου από 01/01/2013 έως 31/12/2013, αναγράφονται ακαθάριστες αποδοχές που φορολογούνται από μισθούς ποσού 67.915,02€, κρατήσεις ΙΚΑ ποσού 11.068,49€ και καθαρό ποσό αποδοχών 56.846,53€.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ.1039/03-02-2014, η προαναφερόμενη εργοδότης εταιρεία δήλωσε για την προσφεύγουσα τα ακόλουθα:

ΑΦΜ μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	ΑΦΜ εργοδότη	Ονοματεπ ώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατή θηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
.....				Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται <u>στην</u> <u>αλλοδαπή από</u> <u>κάτοικο Ελλάδος</u>	56.846,53€	0,00	0,00	0,00

Επειδή, η εργοδότης εταιρεία τόσο κατά την έκδοση της βεβαίωσης αποδοχών της προσφεύγουσας, όσο και κατά την αποστολή στοιχείων ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ.1039/03-02-2014, δεν έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της με αριθμό καταχώρησης/...-...-... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, δήλωσε ΝΑΙ στον κωδ. 319 (Είστε κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούσθε να υποβάλετε φορολ. δήλωση στην Ελλάδα) και στο κωδ. 389 του εντύπου Ε1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) δεν καταχώρησε κανένα ποσό.

Επειδή, κατά την οριστική υποβολή της ως άνω δήλωσης εμφανίστηκε το ακόλουθο μήνυμα: «κωδικός 389: το ποσό που έχει συμπληρωθεί στον κωδ. 389 του πίνακα 4, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό των 56.846,53€, βάσει των αρχείων της Υπηρεσίας μας – έχει συμπληρωθεί στον υπόχρεο εισόδημα από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης, μικρότερο από αυτό που υπάρχει στο αρχείο της υπηρεσίας μας»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α) τα σχετικά τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «.....» που αφορούν το επίμαχο έτος 2013.

β) η σύμβαση απόσπασης με την «.....» μετεφρασμένη αλλά και στην αγγλική γλώσσα.

Επειδή, από τα ανωτέρω έγγραφα/δικαιολογητικά προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε αποσπαστεί και παρείχε τις υπηρεσίες της για το κρίνόμενο χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2013 στο Επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκύκλιου 1057467/07-01-2004 του Υπ. Οικονομικών που ορίζουν ότι «*ως τόπος που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται η Χώρα στην οποία ο μισθωτός προσφέρει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (έδρα) του εργοδότη (ΣτΕ 1297/1978)*», το θεωρείται ο τόπος που προκύπτει

Επειδή, η με αριθμ. ειδοπ. και με ημερομηνία έκδοσης .../.../.... προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. είναι τυπικά πλημμελής, πρέπει για το λόγο αυτό που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμ. ειδοπ./...-...-.... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τυπικούς λόγους.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
α.α.**

ΔΕΡΒΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).