



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604582
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10-03-2016

Αριθμός απόφασης:832

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11-11-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, Netherlands κατά της με αρ. ειδοποίησης, και αρ. δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της 06-10-2015 οικ. Έτους 2014 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. ειδοποίησης, και αρ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της 06-10-2015 οικ. Έτους 2014 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 10-03-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11-11-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης, και αρ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της 06-10-2015 οικ. Έτους 2014 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού παρέμεινε (επιβεβαιώθηκε) η βεβαίωση στον προσφεύγοντα αρχικού ποσού κύριου φόρου 13397,72€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 958,10€ , πλέον φόρος λόγω εκπροθέσμου ποσού 669,89€ και σύνολο 15025,71€, καθώς η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού δεν έκανε δεκτή την με αρ. /20-5-2015 τροποποιητική δήλωση του, για το συγκεκριμένο οικονομικό έτος, με την οποία αυτός διέγραφε ποσό 47.851,71€ το οποίο είχε συμπεριληφθεί στην αρχική του δήλωση από την Δ.Ο.Υ. συνεπεία της ηλεκτρονικής συμπερίληψης του ποσού από την εργοδότηρια εταιρείακαι έκδοσης της πράξης από την Δ.Ο.Υ. συμπεριλαμβάνοντας το ως εισόδημα από μισθούς κλπ αλλοδαπής προέλευσης από κάτοικο Ελλάδος (κωδικός 389).

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ισχυρίζεται ότι για να υπαχθεί φυσικό πρόσωπο σε φόρο εισοδήματος αρκεί να αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Προκειμένου περί εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό προκύπτει στην Ελλάδα αν η εργασία ή οι υπηρεσίες παρέχονται στην Ελλάδα και ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του εργοδότη, τον τόπο καταβολής του εισοδήματος και τον τόπο κατοικίας του δικαιούχου αυτού. Μετά την αποχώρησή του από την Ελλάδα εγκαταστάθηκε μόνιμα στις Κάτω Χώρες όπου και κατοικεί μόνιμα και εργάζεται υπό καθεστώς πλήρους απασχόλησης ήδη από 1.10.2011. Για την κρινόμενη χρήση (1.01.2013-31.12.2013) ήταν φορολογικός κάτοικος Κάτω Χωρών, όπως βεβαιώνεται και με το προσκομιζόμενο πιστοποιητικό των ολλανδικών φορολογικών αρχών και ότι δεν είχε υποχρέωση να δηλώσει το εισόδημα που απέκτησε το οικείο οικονομικό έτος από μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στην αλλοδαπή (Κάτω Χώρες) στο πλαίσιο σύμβασης παραχώρησης (δανεισμού) που υπέγραψε με την ελληνική εταιρεία (εργοδότης χώρας καταγωγής) και την ολλανδική εταιρεία (εργοδότης χώρας υποδοχής).

Ισχυρίζεται ότι από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας και κάτω χωρών και τα ερμηνευτικά σχόλια του ΟΟΣΑ επί του άρθρου 16 αυτής προκύπτει ότι σύμφωνα με τον γενικό κανόνα που διέπει τη φορολογία εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία το εν λόγω εισόδημα

φορολογείται στο Κράτος στο οποίο ασκείται η εξαρτημένη εργασία. Η δε εξαρτημένη εργασία ασκείται στο Κράτος όπου ο εργαζόμενος είναι σωματικά παρών κατά την εκτέλεση των δραστηριοτήτων έναντι των οποίων καταβάλλεται το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία, ανεξαρτήτως του πότε το εν λόγω εισόδημα καταβάλλεται, πιστώνεται ή άλλως πώς παρέχεται οριστικά στον εργαζόμενο. Εξάλλου, ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, για να φορολογηθεί αποκλειστικά στην Ελλάδα για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στις Κάτω Χώρες, θα πρέπει κατά το κρινόμενο έτος (1.01.2013-31.12.2013) να πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 16 της Σύμβασης. Ειδικότερα, σύμφωνα με την πρώτη εξ' αυτών θα πρέπει κατά το κρινόμενο έτος να διέμενε στις Κάτω Χώρες για χρονική περίοδο μη υπερβαίνουσα τις 183 ημέρες, προϋπόθεση που σύμφωνα με τον προσφεύγοντα δεν συντρέχει καθώς κατά την κρινόμενο έτος (1.01.2013-31.12.2013) διέμεινε στις Κάτω Χώρες και παρείχε τις υπηρεσίες του σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης για χρονική περίοδο υπερβαίνουσα τις 183 ημέρες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2238/1994 με θέμα «Αντικείμενο του φόρου» προβλέπεται ότι «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 των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου με θέμα «Υποκείμενο του φόρου»:

«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 45 του ν.2238/1994 με θέμα «Εισόδημα και απόκτησή του»:

«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 έγγραφο με αριθ. πρωτ. 1045806/778/Α0012 /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, καθόσον 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. 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 γι' 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 σύμφωνα με το έγγραφο με αριθ. πρωτ. 1098283/1843/A0012/Αθήνα 25 Νοεμβρίου 2008, με θέμα «Εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα - Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή.» 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 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 ιθαγένεια του σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 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 συνταξιούχος.

3. 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).

4. Επίσης, από τη διοίκηση πάγια γίνεται δεκτό, ότι τόπος απόκτησης του εισοδήματος, από 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 (1043544/712/A0012/5.6.1992, 1054741/567/A0012/11.5.99 Ε. 17343/20.12.1984).

5. 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 εργαζόμενου.

6. Περαιτέρω, οι παραπάνω εργαζόμενοι ως κάτοικοι Ελλάδος, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος, είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το σύνολο των εισοδημάτων τους στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την πηγή ή τη χώρα προέλευσης των επιμέρους εισοδημάτων. 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. ...»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, αλλοδαπή εταιρεία F..... με καταστατική έδρα στο Wolnaga Κάτω Χώρες **απασχολεί στην Ολλανδία τον προσφεύγοντα Έλληνα μισθωτό** (φορολογικό κάτοικο Ολλανδίας) δυνάμει διαδοχικών συμβάσεων δανεισμού προσωπικού **μεγάλης διάρκειας** που έχει συνάψει η συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία του ομίλου με την ημεδαπή με έδρα το Μαρούσι Αττικής (Αττικής).

Η αρχική συμβατικά συμφωνηθείσα διάρκεια αυτής προβλεπόταν έως τριετής στην από 10-11-2011 σύμβαση (από 1.10.2011 έως 30.09.2013). Στην επόμενη διαδοχική από 22-7-2013 σύμβαση, ανανεώθηκε από 1-9-2013 έως 31-8-2015.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω συμφωνιών (άρθρο 4), οι αποδοχές του εργαζομένου καταβάλλονται μέσω της αλλοδαπής εταιρείας, ενώ το επίδομα αποδήμων καταβάλλεται από τον εργοδότη της χώρας καταγωγής (.....) Στη συνέχεια η Ελληνική εταιρεία εκδίδει τιμολόγιο στην αλλοδαπή προκειμένου να χρεωθεί το συνολικό κόστος μισθοδοσίας του εν λόγω εργαζομένου.

Από τα με Α.Π. ΔΕΔ.....Ι 2016 ΕΜΠ/ 27-1-2016 (ορθή επανάληψη) και ΔΕΔ.....ΕΙ 2015 ΕΜΠ/ 16-2-2016 έγγραφα της εταιρείας και τα συνημμένα αυτών, τα οποία εκδόθηκαν στην συνέχεια της με Α.Π. ΕΞ 2016 ΕΜΠ/ 21-1-2016 κλήσης της Υπηρεσίας μας για αποστολή στοιχείων προέκυψαν τα εξής:

Για τον συνολικό καθαρό μισθό του προσφεύγοντος , μετά την αναγωγή του σε μεικτό ποσό (πλέον δώρα, επιδόματα αδείας, αναδρομικά κλπ) ύψους 57.307,45€ αποδίδονται ασφαλιστικές εισφορές στην Ελλάδα (ΙΚΑ), και καταβάλλεται το αναλογούν ποσό εισφορών του εργαζομένου που είναι ύψους 9.456,16€, και του εργοδότη ύψους 15736,62€ όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα.

Περαιτέρω στις Κάτω Χώρες δηλώθηκε φορολογητέο εισόδημα 54.149€ , από το οποίο παρακρατήθηκε από την με έδρα στο Wolnaga Κάτω Χώρες ποσό φόρου και εισφορών 11684€.

Σύμφωνα με την από 9-2-2016 βεβαίωση εργοδότη Κάτω Χώρες η οποία κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας με Α.Π. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/ 25-2-2016 και το επίδομα αποδήμων (mobility allowance) πληρωθέν στον προσφεύγοντα από την δηλώθηκε και φορολογήθηκε από τις Ολλανδικές φορολογικές Αρχές. Η εν λόγω βεβαίωση συμπεριλαμβάνει πίνακα του επιδόματος αποδήμων (mobility allowance) το οποίο συμφωνεί στον παρακάτω πίνακα με τα ποσά των αποδοχών 2013 βάσει των οποίων έγιναν οι κρατήσεις ΙΚΑ.

Ακόμα από τον συνταχθέντα από την Υπηρεσία μας πίνακα αποδοχών αποδοθέντων εισφορών στην Ελλάδα προκύπτουν τα εξής:

ΜΗΝΑΣ	Αποδοχές 2013	ΑΠΔ ΙΚΑ	ΛΟΙΠΕΣ ΚΡΑΤΗΣΕΙ Σ ΕΡΓΑΖΟΜ ΕΝΟΥ	ΑΣΦ ΕΙΣΦΟΡ ΕΣ ΕΡΓΑΖΟ Μ.	ΑΣΦ ΕΙΣΦΟΡΕ Σ ΕΡΓΟΔΟΤ Η	ΠΛΗΡΩΤ ΕΟ MOBILIT Υ ALLOWA NCE ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΗ ΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩ Ν ΜΙΣΘΟΔΟΣΙ ΑΣμε έδρα στο Wolvega Κάτω Χώρες	ΦΟΡΟΣ ΚΛΠ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘ ΗΣ ΣΤΗΝΟΛΛΑΝΔΙ Α
1	2970,66	2970,66	1286,43	490,16	815,74	1194,07	3343,33	454,41
2	3034,91	3034,91	1340,08	500,76	833,39	1194,07	3598,7	562,08
3	3034,91	3034,91	1340,08	500,76	833,39	1194,07	3471,65	509,16
4	3034,91	3034,91	1340,08	500,76	833,39	1194,07	5865,59	1619,52
4 ΔΠ	1580,67	1580,67	722,83	260,81	434,05	597,03		
5	3034,91	3034,91	1340,08	500,76	833,39	1194,07	3471,65	509,16
6	3034,91	3034,91	1340,08	500,76	833,39	1194,07	3471,65	509,16
6 ΕΑ	1517,46	1517,46	670,05	250,8	416,69	597,03		
7	3342,65	3342,65	743,6	551,54	917,89	2047,51	5156,43	1264,66
7Α	1237,37	1237,37	444,82	204,18	511,57	588,37		
7Β	1863	1863	718,55	307,4	339,77	836,75		
8	3342,65	3342,65	912,21	551,54	917,89	1878,9	3881,03	681,16
9	5212,26	5212,26	2180,6	860,02	1431,29	2171,64	4888,75	1126,58
10	5212,26	5212,26	2180,6	860,02	1431,29	2171,64	6121,47	1621,13
11	5212,26	5212,26	2180,6	860,02	1431,29	2171,64	4888,75	1126,58
12	5212,26	5212,26	2180,6	860,02	1431,29	2171,64	5990,4	1700,36
12 ΔΧ	5429,4	5429,4	2746,87	895,85	1490,91	1786,68		
ΣΥΝΟΛ Α	57307,45	57307,45	23668,16	9456,16	15736,62	24183,25	54149,4	11683,96
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥ		73044,07						
ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΗΚΕ		63748,81						
ΧΡΗΜΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		49376,03						
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ/ΛΟ Γ.ΣΜΟΣ 81		9295,26						

Επειδή η νόμιμα βάσει των παραπάνω παρατιθέμενων διατάξεων και αποφάσεων – εγγράφων του Υπ. Οικ. δεν παρακράτησε Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ) για τον προσφεύγοντα.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα είναι όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται του φόρου κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' του άρθρου 18 του ίδιου Κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16 της Σύμβασης που υπογράφηκε στις 16.07.1981 μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής που κυρώθηκε με τον ν. 1455/1984 (ΦΕΚ Α 89/16.06.1984) η οποία μεταξύ των άλλων προσδιορίζει τον τόπο φορολογίας των εισοδημάτων που πηγάζουν από την παροχή εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών ως εξής: «... μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εν τω ετέρω Κράτει. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτως, η εξ αυτής κτωμένη αμοιβή δύναται να φορολογείται εν τω ετέρω τούτω Κράτει. 2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου 1, αμοιβή κτωμένη υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως ασκουμένης εν τω ετέρω Κράτει φορολογείται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν: α) ο δικαιούχος της αμοιβής ευρίσκεται εις το έτερον Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, και β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμον εγκατάστασιν ή καθορισμένην βάσιν την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω Κράτει.»

Επειδή στις απόψεις της η Δ.Ο.Υ. ισχυρίστηκε ότι το ποσό 47.851,71€ αποτελεί αμοιβές (μισθοί) για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην Ελλάδα από τον προσφεύγοντα.

Επειδή περαιτέρω σε έγγραφο ερώτημα με Α.Π. ΔΕΔΕΞ 2016/ 22-2-2016 προς την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού σχετικά με το εάν ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2013 (οικ. έτος 2014) είχε από άλλη αιτία (πλήν του υπό κρίση εισοδήματος των μισθωτών υπηρεσιών στην, πχ λόγω φορολογικής του κατοικίας στη Ελλάδα), υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με το με Α.Π.ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ /24-02-2016 έγγραφο μας απάντησε ότι ο προσφεύγων **είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης στην Ελλάδα λόγω απόκτησης εισοδήματος στην Ελλάδα από τόκους καταθέσεων.**

Ακόμα επειδή για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01-01/31-12-2013), ο προσφεύγων δήλωσε φορολογικός κάτοικος Κάτω Χωρών, ενώ σύμφωνα με το από 16-11-2015 πιστοποιητικό κατοικίας, το οποίο εκδόθηκε κατά την έννοια του άρθρου 4 της Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ελληνικής Δημοκρατίας, των Φορολογικών Αρχών των Κάτω Χωρών (με Apostille no 2015-10436), το οποίο κατετέθη σε φωτοαντίγραφο μεταφρασμένο στην Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/ 26-2-2016 Υπόμνημα, ήταν για τις Ολλανδικές Αρχές φορολογικός κάτοικός τους για το έτος αυτό.

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη ο προσφεύγων αντιμετωπίστηκε από τις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές ως φορολογικός κάτοικος Κάτω Χωρών, ενώ από την συνημμένη δήλωση προκύπτει ότι υπέβαλλε στις Κάτω Χώρες δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2013 με αρ. φορ. μητρώου και φορολογήθηκε για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσού 54.149€ στο οποίο παρακρατήθηκε φόρος από την ποσού 11684€.

Επειδή με την παρούσα δεν δύναται να κριθεί η φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος, διότι αυτό δεν αμφισβητείται με την προσβαλλόμενη πράξη από την φορολογική αρχή και συνεπεία αυτού κάθε προβαλλόμενος λόγος που την αφορά κρίνεται ως απαράδεκτος. Ακόμα, επειδή η φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος, δεν αποκλείεται να αποτελέσει αντικείμενο επόμενου ελέγχου των φορολογικών αρχών, με όλες τις συνέπειες που αυτό μπορεί να επιφέρει ως προς τον τόπο φορολογίας του παγκόσμιού του εισοδήματος.

Με βάση τα παραπάνω, εφόσον ο προσφεύγων εργαζόμενος στηνπροσφέρει τις υπηρεσίες του ως μισθωτός στο εξωτερικό (στην Ολλανδία), **δηλώνει** φορολογικός κάτοικος Κάτω Χωρών κατά το διαχειριστικό έτος 2013, το ποσό που εισπράττει ως μισθό, επίδομα κλπ που τον προσαυξάνουν κλπ *από την αλλοδαπή εταιρεία, δεν* θεωρείται με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2, του άρθρου 45 και του άρθρου 61 παρ. 1 του ΚΦΕ (ν. [2238/1994](#)) (ΣτΕ 1297/78) και του εγγράφου με αριθ. πρωτ. 1045806/778/Α0012 /4-7-2008 ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που προκύπτει στην Ελλάδα. Για το προκύπτον εισόδημα στην Ελλάδα από τόκους είχε υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα. Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει δεκτή η με αρ. πρωτ. / 11-11-2015 ενδικοφανής προσφυγή του, να μεταρρυθμιστεί η με αρ. ειδοποίησης/6-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και να γίνει δεκτή η με αρ. καταχώρησης /20-5-2015 τροποποιητική δήλωση οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013) για την διαγραφή του κωδ. 389 της αρχικής δήλωσης ποσού 47851,29€ που αποτελεί εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών των Κάτω Χωρών και φορολογείται στις Κάτω Χώρες.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση

	Αρχικής Δήλωσης	Τροπ. Δήλωσης αρ. /20- 05-2015	Ελέγχου (Αρ. Πράξης Διορθ. Προσδ. Φ.Ε.	Δ.Ε.Δ.
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (αλλοδαπής)	47.851,71	0	47.851,71	0
Εισόδημα από τόκους κλπ αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	45,36	45,36	45,36	45,36
Εκπτώσεις κλπ εισοδήματος	0	0	0	0

Φορολογητέο Εισόδημα	47.851,71	0	47.851,71	0
Φόρος κλίμακας	13.397,72		13.397,72	0
Εκπτώσεις από τον φόρο				
Φόρος που παρακρατήθηκε				
Φόρος που οφείλεται	13.397,72		13.397,72	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	958,10		958,10	0,00
Φόρος λόγω εκπροθέσμου	669,89		669,89	0,00
Σύνολο	15.025,71		15.025,71	0,00

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).