



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

10/03/2016

Αριθμός απόφασης: 830

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. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 10/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/11-11-2015 ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ΙΣΠΑΝΙΑΣ κατά της με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 07/10/2015 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 07/10/2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 07/03/2016 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 10/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../11-11-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 07/10/2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτους 2014 προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.917,32 €.

Το ως άνω ποσό φόρου προέκυψε κατά την εκκαθάριση της με ημερομηνία ηλεκτρονικής υποβολής 30-06-2014 και αριθμό καταχώρησης ... δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, στην οποία συμπεριελήφθη στο κωδ. 389 εντύπου Ε 1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) της εν λόγω δήλωσης το ποσό των 33.580,25 ευρώ.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων στην ως άνω δήλωση δήλωσε ΝΑΙ στους κωδικούς 319 και 320 του εντύπου Ε1 (Είστε κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούσθε να υποβάλετε φορολογική δήλωση στην Ελλάδα) και δεν δήλωσε ποσό στον κωδ. 389 εντύπου Ε 1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης).

Κατά την ηλεκτρονική υποβολή της εν λόγω δήλωσης φόρου εισοδήματος μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής taxis εμφανίστηκε η ακόλουθη ειδοποίηση:

«Για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσης που υποβάλατε ηλεκτρονικά, πρέπει να προσκομίσετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός δεκαπέντε (15) ημερών.»

Από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ. 1039/3.2.2014, προέκυπταν στον προσφεύγοντα αποδοχές ποσού 33.580,25 ευρώ από τον εργοδότη με ΑΦΜ

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ειδοποίηση για την προσκόμιση δικαιολογητικών στη Δ.Ο.Υ., προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. τα σχετικά δικαιολογητικά μεταξύ των οποίων:

α)τη βεβαίωση αποδοχών χρονικής περιόδου από 01/01/2013 έως 30/09/2013 της εργοδότης εταιρείας '....' με ΑΦΜ η οποία περιλαμβάνει ακαθάριστες αποδοχές ποσού 39532,01 ευρώ, κρατήσεις ΙΚΑ ποσού 5.951,76 ευρώ, καθαρό ποσό αποδοχών 33.580,25 ευρώ.

β) τη από 19/09/2014 βεβαίωση της προαναφερόμενης εργοδότης εταιρείας με την οποία βεβαιώνεται ότι «Με την παρούσα βεβαιώνουμε ότι ο εργαζόμενος του με ΑΦΜ έχει αποσπαστεί από την εταιρία μας σε εταιρία του ομίλου στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην Ιταλία.

Το σύνολο του Εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ποσού € 39.532,01 για το 2013, αφορά παροχή μισθωτών υπηρεσιών στη χώρα απόσπασης και για τα οποία δεν έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών και εισφοράς αλληλεγγύης στην Ελλάδα, δεδομένου ότι παρασχέθηκαν στο εξωτερικό και δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση στην Ελλάδα (Απόφαση ΥΠ. Οικ. 1057467/27.01.2004).

.....

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1039/3.2.2014 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και το Έντυπο Φ-01.042 όπου περιγράφεται το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών με ξεχωριστούς κωδικούς, δεν υπάρχει ακριβής κωδικοποίηση για τις αποδοχές που αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από "κάτοικο αλλοδαπής", η οποία είναι και η περίπτωση του κυρίου Ως εκ τούτου λόγω έλλειψης συγκεκριμένου κωδικού για τις ως άνω αποδοχές του υπαλλήλου μας η εταιρεία μας καταχώρησε τις αποδοχές του κυρίου στο κωδικό 14 της βεβαίωσης αποδοχών, όπου ουσιαστικά δηλώνονται οι "Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από κάτοικο Ελλάδος" προκειμένου να μπορέσει να απεικονίσει με κάποιο τρόπο τις αμοιβές που του κατέβαλε.»,

γ) αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιταλίας.

Ακολουθώντας την 07/10/2015 η Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 33.580,25 ευρώ του κωδ. 389 εντύπου Ε 1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) της δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος οιοδήποτε φόρου που τυχόν καταβληθεί καθ' οιοδήποτε τρόπο βάσει της προσβαλλόμενης πράξης νομιμοτόκως και την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων σύμφωνα με την αληθή τους ερμηνεία, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Από την 01/10/2010 αποσπάστηκε από την ελληνική εταιρεία υποκατάστημα Ελλάδος που έχει πλέον μετονομαστεί σε '....' με έδρα Μεταμόρφωση Αττικής, στην Ιταλική που έχει πλέον μετονομαστεί σε για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα το οποίο παρατάθηκε έως την 30/09/2013. Την 30/09/2013 υπέβαλε την παραίτησή του στην Εταιρεία και από τότε απασχολείται στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην Ισπανία. Για το διάστημα της απόσπασής του την καταβολή των αποδοχών του θα την διενεργούσε ο εργοδότης του ήτοι η υποκατάστημα Ελλάδος, η οποία θα εξέδιδε στη συνέχεια προς την τιμολόγιο με ποσό το οποίο καλύπτει το κόστος των αποδοχών που καταβάλλονταν από την υποκατάστημα Ελλάδος. Εξαιτίας της παραπάνω σύμβασης και δεδομένου ότι η παροχή των υπηρεσιών λάμβανε χώρα εξ ολοκλήρου στην Ιταλία, απαιτούνταν η φυσική του παρουσία στη χώρα αυτή, με αποτέλεσμα η μόνιμη κατοικία του να μεταφερθεί εκ των πραγμάτων στην Ιταλία. Για το λόγο αυτό προέβη στις απαραίτητες ενέργειες και αιτήθηκε την μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ώστε να μη λογίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την 01/01/2011 και να μεταφερθεί από την Δ.Ο.Υ. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η Δ.Ο.Υ.εξέδωσε βεβαίωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου, με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./15-05-2012 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων με ημερομηνία μεταβολής την 17/05/2012 προκειμένου να δηλώσει την ακόλουθη μεταβολή:

Χώρα κατοικίας στο εξωτερικό : Ιταλία

Οι αποδοχές που λαμβάνει ο προσφεύγων από τον Σεπτέμβριο του 2010 και εξής, συμπεριλαμβανομένων εκείνων του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) αναλογούν σε υπηρεσίες που αποδεδειγμένα παρέχονται και μάλιστα φορολογούνται στο εξωτερικό όπως προκύπτει από τη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2013) που υπεβλήθη την 1^η Σεπτεμβρίου 2014 στις ιταλικές φορολογικές αρχές.

Μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 υπέβαλε εμπρόθεσμα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα χωρίς να δηλώνει τις αποδοχές που καταβάλλονταν για τις υπηρεσίες του στην αλλοδαπή ως κάτοικος εξωτερικού. Την 30/06/2014 υπέβαλε για τρίτη φορά δήλωση ως κάτοικος εξωτερικού, ηλεκτρονικά και εμπρόθεσμα και ενώ καταχωρήθηκε στο σύστημα επιτυχώς η δήλωση, ακολούθησε ειδοποίηση προκειμένου να προσκομιστούν τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. Στις 15/10/2015 κοινοποιήθηκε η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κατά της οποίας στρέφεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και επικαλείται:

- 1) Παράβαση των διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.
- 2) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.
- 3) Έλλειψη αιτιολογίας ως ειδικότερη περίπτωση παράβασης νόμου. Εξαιτίας της έλλειψης αιτιολογίας, δεν είναι σε θέση να γνωρίζει στη βάση υπαγωγής ποίων πραγματικών περιστατικών και ερμηνείας ποίων διατάξεων η Φορολογική Διοίκηση προχώρησε σε καταλογισμό σε βάρος του φόρου.
- 4) Προσβολή της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- 5) Προσβολή της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της ισότητας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης ο προσφεύγων κατάθεσε στην Υπηρεσία μας αίτηση υποβολής συμπληρωματικών στοιχείων που έλαβε αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/07-03-2016 με το ακόλουθο περιεχόμενο:

« Σας υποβάλλω ως συμπληρωματικό στοιχείο στην με αριθμό πρωτοκόλλου/11.11.2015 ενδικοφανή προσφυγή μου κατά της υπ' αριθμ./2015 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 (εισόδημα 2013) της Δ.Ο.Υ., επίσημη μετάφραση στα ελληνικά της βεβαίωσης της εταιρείας '....' με ημερομηνία 26 Φεβρουαρίου των εισοδημάτων μου το έτος 2013.

Επιστολή προς τις Ελληνικές Διοικητικές Αρχές (σπμ. ΔΕΔ),

Αγαπητέ Κύριε ή Κυρία,

Ο κύριος ... του, είχε αποσπαστεί για σύντομο χρονικό διάστημα στην Ιταλία στην εταιρεία(που έχει πλέον μετονομαστεί) για την περίοδο από 1 Οκτωβρίου 2010 μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2013.

Θα θέλαμε να επιβεβαιώσουμε ότι οι αποδοχές ποσού ΕΥΡΩ 39.532,01 που απεικονίζονται στην Ελληνική βεβαίωση αποδοχών, όπως αυτή εκδόθηκε από την – Ελληνικό υποκατάστημα, σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρείχε ο αποσπασθείς εργαζόμενος στην Ιταλία κατά το έτος

2013 και οι αποδοχές αυτές σωστά καταχωρήθηκαν στην Ιταλική δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2014 (δηλ. για εισοδήματα που εισπράχθηκαν το 2013), καθαρές από ασφαλιστικές εισφορές, υποθετικούς φόρους και εισφορά αλληλεγγύης που καταβλήθηκαν στην Ελλάδα, σύμφωνα με την Ιταλική νομοθεσία. Οι ανωτέρω αποδοχές είναι μέρος του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος ποσού ΕΥΡΩ 95.555,00 το οποίο καταχωρήθηκε στην Ιταλική δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2014 και έχει υπολογιστεί σύμφωνα με την Ιταλική νομοθεσία.

Συγκεκριμένα το συνολικό φορολογητέο ποσό των ΕΥΡΩ 95.555,00 αναλύεται ως εξής:

α) ΕΥΡΩ 24.446,00 – εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών όπως αυτό απεικονίζεται στην Ελληνική βεβαίωση αποδοχών που εκδόθηκε από την – Ελληνικό υποκατάστημα για το ποσό των ΕΥΡΩ 39.532,01, καθαρό από ασφαλιστικές εισφορές, υποθετικούς φόρους και εισφορά αλληλεγγύης που καταβλήθηκαν στην Ελλάδα σύμφωνα με την Ιταλική νομοθεσία και

β) ΕΥΡΩ 48.413,00 – εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών όπως καταβλήθηκε μέσω της Ιταλικής μισθοδοσίας και υπολογίστηκε βάσει της Ιταλικής νομοθεσίας και

γ) ΕΥΡΩ 22.696,00 – τεκμαρτές αποδοχές για την περίοδο Οκτώβριο- Δεκέμβριο 2013, όπου ο εργαζόμενος είχε ολοκληρώσει την απόσπασή του στην Ιταλία. Αυτό το ποσό έχει προσδιοριστεί λαμβάνοντας υπόψιν τις παρακάτω παραμέτρους: 1) το πραγματικό μισθό που εισπράχθηκε στην Χώρα Υποδοχής (Ισπανία) για την περίοδο Οκτώβριο- Δεκέμβριο 2013, 2) τον τομέα δραστηριότητας του εργοδότη (“Τομέας”), 3) τον βαθμό του εργαζόμενου (“Θέση”).

Εν κατακλείδι, επιβεβαιώνουμε ότι επί του ανωτέρω ποσού των ΕΥΡΩ 95.555,00, καταβλήθηκαν φόροι στην Ιταλία για το φορολογικό έτος 2013. Το σύνολο των φόρων υποδεικνύεται στην Ιταλική δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2014 (για εισοδήματα που εισπράχθηκαν το 2013).

Συγκεκριμένα, τα παρακάτω ποσά φόρου πληρώθηκαν στην Ιταλία:

. ΕΥΡΩ 28.642,00 - Συνολικός Ιταλικός (Κρατικός) φόρος εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2013.

. ΕΥΡΩ 1.559,00 – Συνολικός Περιφερειακός φόρος για το φορολογικό έτος 2013.

. ΕΥΡΩ 764,00 – Συνολικός Δημοτικός φόρος για το φορολογικό έτος 2013.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 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 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 άρθρο 83 του νόμου 2238/1994 «1... 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, 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 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 σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 15 του νόμου 1927/1991(ΦΕΚ 17/15.2.1991/τ. Α') «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής, και του προσθέτου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου»

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές

παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτήν μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του 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 μέρες κατά το οικείο οικονομικό έτος 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 σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 24 του νόμου 1927/1991(ΦΕΚ 17/15.2.1991/τ. Α')

1. Συμφωνείται ότι η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται σύμφωνα με τις διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Στην περίπτωση της Ιταλίας:

Αν κάτοικος Ιταλίας αποκτά εισόδημα το οποίο φορολογείται στην Ελλάδα, η Ιταλία κατά τον καθορισμό των δικών της φόρων εισοδήματος, οι οποίοι αναφέρονται ειδικά στο άρθρο 2 της Σύμβασης αυτής, μπορεί να περιλάβει στη βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι εν λόγω φόροι το εισόδημα αυτό, εκτός αν προβλέπουν διαφορετικά ειδικές διατάξεις της Σύμβασης αυτής.

Στην περίπτωση αυτήν, η Ιταλία θα αφαιρεί από τους έτσι υπολογιζόμενους φόρους το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελλάδα αλλά κατά ποσό που δεν υπερβαίνει την αναλογία του προαναφερθέντος ιταλικού φόρου την οποία έχει το εν λόγω εισόδημα προς το συνολικό εισόδημα.

Καμιά έκπτωση, όμως, δεν χορηγείται εάν το εν λόγω εισόδημα υπαχθεί στην Ιταλία σε παρακρατούμενο τελικό φόρο, ύστερα από αίτηση του λαμβάνοντος το εισόδημα αυτό, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τον ιταλικό νόμο.

3. Στην περίπτωση της Ελλάδας:

Αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Ιταλία, η Ελλάδα παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ιταλία

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Ιταλία.

Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στην Ιταλία.

Επειδή εν προκειμένω στην από 31/01/2014 βεβαίωση αποδοχών της εργοδότης εταιρείας ‘....’ με ΑΦΜ που αφορά τον προσφεύγοντα, χρονικής περιόδου από 01/01/2013 έως 30/09/2013, αναγράφονται ακαθάριστες αποδοχές ποσού 39.532,01 € και καθαρό ποσό αποδοχών μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών 33.580,25€.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ.1039/03-02-2014, η προαναφερόμενη εργοδότης εταιρεία δήλωσε για τον προσφεύγοντα 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 στην αλλοδαπή από κάτοικο Ελλάδος	33.580,25	0,00	0,00	0,00

Επειδή στη από 19/09/2014 βεβαίωση της προαναφερόμενης εργοδότης εταιρείας βεβαιώνεται ότι « Με την παρούσα βεβαιώνουμε ότι ο εργαζόμενος του ... με ΑΦΜ έχει αποσπαστεί από την εταιρία μας σε εταιρία του ομίλου στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην Ιταλία.

Το σύνολο του Εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ποσού € 39.532,01 για το 2013, αφορά παροχή μισθωτών υπηρεσιών στη χώρα απόσπασης και για τα οποία δεν έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών και εισφοράς αλληλεγγύης στην Ελλάδα, δεδομένου ότι παρασχέθηκαν στο εξωτερικό και δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση στην Ελλάδα (Απόφαση ΥΠ. Οικ. 1057467/27.01.2004).

.....
Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1039/3.2.2014 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και το Έντυπο Φ-01.042 όπου περιγράφεται το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών με ξεχωριστούς κωδικούς, δεν υπάρχει ακριβής κωδικοποίηση για τις αποδοχές που αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από “κάτοικο αλλοδαπής”, η οποία είναι και η περίπτωση του κυρίου Ως εκ τούτου λόγω έλλειψης συγκεκριμένου κωδικού για τις ως άνω αποδοχές του υπαλλήλου μας η εταιρεία μας καταχώρησε τις αποδοχές του στο κωδικό 14 της βεβαίωσης αποδοχών, όπου ουσιαστικά δηλώνονται οι “Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από κάτοικο

Ελλάδος” προκειμένου να μπορέσει να απεικονίσει με κάποιο τρόπο τις αμοιβές που του κατέβαλε.»

Επειδή στο έγγραφο με αριθ. πρωτ. 1057467/1208/A0012/27-01-2004 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 ιδίου 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 η Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 33.580,25 ευρώ του κωδ. 389 εντύπου Ε 1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) της δήλωσης, ως φορολογητέο.

Επειδή η εργοδότηρια εταιρεία τόσο κατά την έκδοση της από 31/01/2014 βεβαίωσης αποδοχών του προσφεύγοντος, όσο και κατά την αποστολή στοιχείων ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ.1039/03-02-2014, θεώρησε τον προσφεύγοντα κάτοικο Ελλάδας.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε βεβαίωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου, με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./15-05-2012

δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων με ημερομηνία μεταβολής την 17/05/2012 προκειμένου να δηλώσει την ακόλουθη μεταβολή:

Χώρα κατοικίας στο εξωτερικό : Ιταλία

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την 10/07/2013 αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιταλίας, η οποία έλαβε αριθμό πρωτ.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επισυνάπτει:

α) αντίγραφο της από 06/09/2010 επιστολής της εργοδότης εταιρείαςμε την οποία αποσπάται στη Ιταλία με βραχυπρόθεσμη ανάθεσή του στην με ημερομηνία έναρξης ισχύος του διορισμού την 01/10/2010 και διάρκεια ανάθεσης περίπου δέκα οκτώ (18) μήνες.

β) αντίγραφο του από 21/12/2012 προσαρτήματος στην από 06/09/2010 επιστολή της εργοδότης εταιρείας παράτασης της τρέχουσας ανάθεσής του στην με λήξη της βραχυπρόθεσμης ανάθεσής του στην εν λόγω εταιρεία την 30/09/2013.

γ) αντίγραφο της αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησής του από την επιχείρηση ‘....’

δ) αντίγραφο εγγράφου της ‘.....’ με έδρα Μαδρίτη Ισπανίας, με το οποίο πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων εργάζεται βάσει σύμβασης αορίστου χρόνου στην εν λόγω επιχείρηση από 01/10/2013.

ε) αντίγραφο της από 01/09/2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2013 του προσφεύγοντος με αριθμό φορολογικού μητρώου προς τις Ιταλικές φορολογικές αρχές, στην οποία δηλώθηκε συνολικό φορολογητέο εισόδημα ποσού 95. 555,00 ευρώ, το οποίο προκύπτει από το άθροισμα των ποσών 48.413,00 ευρώ, 24.446,00 ευρώ και 22.696,00 ευρώ.

Επειδή από τα ανωτέρω έγγραφα προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρείχε τις υπηρεσίες του για το χρονικό διάστημα 01/01/2013 έως 30/09/2013 στην Ιταλία, σύμφωνα με το έγγραφο με αριθ. πρωτ. 1057467/1208/A0012/27-01-2004 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) «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).

Επειδή ο προσφεύγων δήλωσε κάτοικος Ιταλίας σύμφωνα με την υπ’ αριθμ./15-05-2012 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ.

Επειδή ο κωδ. 389 του εντύπου Ε 1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, συμπληρώνεται για εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης από κατοίκους Ελλάδας.

Επειδή σε κάθε περίπτωση πρέπει να διενεργηθεί έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αν ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2014 παραμένει φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής ή όχι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 4174, ορίζεται ότι:

1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. προέβη σε εκκαθάριση της με ημερομηνία ηλεκτρονικής υποβολής 30-06-2014 και αριθμό καταχώρησης δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, λαμβάνοντας υπόψη:

α) τον κωδ. 319 εντύπου Ε 1 της ως άνω δήλωσης με τον οποίον ο προσφεύγων δηλώνει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούται στη υποβολή φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα,

β) στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, ήτοι το καθαρό ποσό των αποδοχών που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα κατά την χρονική περίοδο από 01/01/2013 έως 30/09/2013 ύψους 33.580,25 ευρώ, που προκύπτει από την βεβαίωση της παρ. 3 του άρθρου 83 του Ν 2238/1994 της εργοδότης επιχείρησης ‘....’, συμπεριλαμβάνοντας το εν λόγω ποσό στο κωδ. 389 εντύπου Ε 1 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) της εν λόγω δήλωσης χωρίς να προηγηθεί δήλωση μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ... προσδιόρισε το φόρο με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος χωρίς να εφαρμόσει τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32§3 του Ν 4174/13.

Επειδή τούτο αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι δεν είχε τη δυνατότητα ο προσφεύγων να γνωρίζει ποιο ήταν το κρίσιμο στοιχείο και διάταξη που βασίστηκε η φορολογική αρχή για να εκδώσει το συγκεκριμένο προσδιορισμό φόρου.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εξαιτίας της έλλειψης αιτιολογίας, δεν είναι σε θέση να γνωρίζει στη βάση υπαγωγής ποίων πραγματικών περιστατικών και ερμηνείας ποίων διατάξεων η Φορολογική Διοίκηση προχώρησε σε καταλογισμό σε βάρος του φόρου.

Επειδή η με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 07/10/2015 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτους 2014 είναι τυπικά πλημμελής και 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 υπ’ αριθμ./ 11-11-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ ... και την **ακύρωση** της με αριθμό ειδοποίησης ... και ημερομηνία έκδοσης 07/10/2015 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτους 2014, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).