



**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, 09/03/2016

Αριθμός απόφασης: 802

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 με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ 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 με ημερομηνίας κατάθεσης 10/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, 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 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε την 07/10/2015, δυνάμει της με αρ./10-07-2014 υποβληθείσης από τον προσφεύγοντα αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, προέκυψε ποσό πληρωμής 28.131,30 €, (Αρ.Χ.Κ.:...../1).

Σύντομο Ιστορικό

Στις 10/07/2014, ο προσφεύγων υπέβαλε οριστικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης/10-07-2014 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 0,06€

Κωδ. 433 (Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα των περ. 3 και 5 στα καθαρά κέρδη της περ. 8): ποσό 0,01€

Στοιχεία ακινήτου πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας: ..., ΔΗΜΟΣ ...

Κωδ. 205 (Αριθμός παροχής): ...

Κωδ. 218 (Επιφάνεια κύριων χώρων) 25

Κωδ. 220 (Ποσοστό συνιδιοκτησίας ή χρήσης) 100

Κωδ. 222 (μήνες ιδιοκατοίκησης): 12

Κατά την οριστική υποβολή της ως άνω δήλωσης 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.»

Το ως άνω μήνυμα εμφανίστηκε στον προσφεύγοντα διότι προκύπτει από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ. 1039/3.2.2014 ότι η εργοδότη εταιρεία του 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 Ελλάδας	77.402,89	0,00	0,00	0,00

Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. τα κάτωθι σχετικά δικαιολογητικά:

α) την από 31/01/2014 βεβαίωση αποδοχών που του καταβλήθηκαν κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2013 έως 30/04/2013 από την εργοδότηρια εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, ύψους 77.402,89 ευρώ (καθαρό ποσό),

β) την από 28/07/2014 αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιρλανδίας,

γ) την από 21/08/2014 αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας και

δ) την από 19/09/2014 βεβαίωση της προαναφερόμενης εργοδότηριας εταιρείας.

Ακολούθως, την 07/10/2015 ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος, συμπληρώνοντας το ποσό των 77.402,89 ευρώ στον κωδ. 389 (καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης) του εντύπου Ε1 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' οιονδήποτε τρόπο βάσει της προσβαλλόμενης πράξης νομιμοτόκως και την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων σύμφωνα με την αληθή τους ερμηνεία, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ήδη από το έτος 2007 αποσπάστηκε από την ελληνική εταιρεία υποκατάστημα Ελλάδος που έχει πλέον μετονομαστεί σε “.... υποκατάστημα Ελλάδος” με έδρα Μεταμόρφωση Αττικής, στην Ελβετική που έχει πλέον μετονομαστεί σε ‘.... Την 29/04/2013 υπέβαλε την παραίτησή του στην Εταιρεία και από τότε απασχολείται στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην Ιρλανδία.

2) Για το διάστημα της απόσπασής του την καταβολή των αποδοχών του 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 Ελβετία, απαιτούνταν η φυσική του παρουσία στη χώρα αυτή, με αποτέλεσμα η μόνιμη κατοικία του να μεταφερθεί εκ των πραγμάτων στην Ελβετία.

3) Για το λόγο αυτό αιτήθηκε στη τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας έτσι ώστε να λογίζεται κάτοικος εξωτερικού, και συγκεκριμένα της Ελβετίας και προς τούτο συνυποβάλει την από 03/08/2012 βεβαίωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου της Δ.Ο.Υ.

4) Μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 υπέβαλε εμπρόθεσμα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα χωρίς να δηλώνει τις αποδοχές που του καταβάλλονταν για τις υπηρεσίες του στην αλλοδαπή ως κάτοικος εξωτερικού.

5) Την 10/07/2014 υπέβαλλε για τέταρτη 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.

6) Στις 12/10/2015 του 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, διότι δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει στη βάση υπαγωγής ποιων πραγματικών περιστατικών και ερμηνείας ποιων διατάξεων η Φορολογική Διοίκηση προχώρησε σε καταλογισμό εις 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.

Με την αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΙ 2016 ΕΜΠ /07-03-2016 αίτηση για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, ο προσφεύγων υπέβαλε τα κάτωθι:

α) πιστή μετάφραση από την Αγγλική στην Ελληνική της από 01/03/2016 βεβαίωσης της εταιρείας ... αναφορικά με την φορολόγηση των εισοδημάτων του το έτος 2013 και

β) την από 04/03/2016 βεβαίωση της εταιρείας- *Ελληνικό υποκατάστημα αναφορικά με την επανατιμολόγηση του κόστους μισθοδοσίας του για το διάστημα 01/01/2013 έως 30/04/2013 προς την*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§§1,2 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 ιδίου 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, 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, 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 παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 15 του νόμου 1502/1984 (Φ.Ε.Κ. 192/28.11.1984/ τ.Α'). «*Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου*»:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτή μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου τούτου, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αν:

α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος αυτού του άλλου Κράτους, και

β) Η αποζημίωση καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) Η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 22 του νόμου 1502/1984 (Φ.Ε.Κ. 192/28.11.1984/ τ.Α'):

«1. Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογείται στην Ελβετία, η Ελλάδα επιτρέπει σαν έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελβετία. Αυτή η έκπτωση όμως δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του ελληνικού φόρου, όπως αυτός υπολογίστηκε πριν δοθεί η έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Ελβετία.

2. Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελβετίας αποκτά εισόδημα, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογείται στην Ελλάδα, η Ελβετία, με επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3, απαλλάσσει το εισόδημα αυτό από τον ελβετικό φόρο αλλά μπορεί, κατά τον υπολογισμό του φόρου επί του υπόλοιπου εισοδήματος αυτού του προσώπου, να εφαρμόζει το συντελεστή φόρου που θα εφαρμοζόταν αν το απαλλασσόμενο εισόδημα δεν είχε έτσι απαλλαγεί.».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε στο μητρώο της ΔΟ.Υ. την υπ' αριθμ. .../03-08-2012 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου με την οποία δήλωσε ως χώρα κατοικίας το εξωτερικό και συγκεκριμένα την Ελβετία.

Επειδή, στην από 31/01/2014 βεβαίωση αποδοχών της εργοδότης εταιρείας "...." με ΑΦΜ που αφορά τον προσφεύγοντα, χρονικής περιόδου από 01/01/2013 έως 30/04/2013, αναγράφονται ακαθάριστες αποδοχές που φορολογούνται από μισθούς, επιδόματα ποσού 82.672,44€, κρατήσεις ΙΚΑ ποσού 5.269,55€ και καθαρό ποσό αποδοχών 77.402,89€.

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	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
....		...		Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από κάτοικο Ελλάδος	77.402,89	0,00	0,00	0,00

Επειδή, η εργοδότης εταιρεία τόσο κατά την έκδοση της από 31/01/2014 βεβαίωση αποδοχών του προσφεύγοντος, όσο και κατά την αποστολή στοιχείων ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ.1039/03-02-2014, δεν έλαβε υπόψη ότι ο προσφεύγων είναι κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή, στην από 19/09/2014 βεβαίωση της εργοδότης εταιρείας "...." Υποκατάστημα Ελλάδος αναφέρεται ότι:

«Με την παρούσα βεβαιώνουμε ότι ο εργαζόμενος ... του με ΑΦΜ: έχει αποσπασθεί από την εταιρεία μας σε εταιρεία του ομίλου στο εξωτερικό, και συγκεκριμένα στην Ελβετία.

Το σύνολο του Εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ποσού € 82.672,44 για το 2013, αφορά παροχή μισθωτών υπηρεσιών στη χώρα απόσπασσης 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.»

Επειδή, ο προσφεύγων κατά την ηλεκτρονική υποβολή της με αριθμό καταχώρησης/10-07-2014 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 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.»

Επειδή, ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. τα κάτωθι σχετικά δικαιολογητικά:

α) την από 31/10/2014 βεβαίωση αποδοχών που του καταβλήθηκαν κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2013 έως 30/04/2013 από την εργοδότης εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, ύψους 77.402,89 ευρώ (καθαρό ποσό),

β) την από 28/07/2014 αίτηση του προσφεύγοντος για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιρλανδίας για τα εισοδήματά του από μισθούς το χρονικό διάστημα από 01/05/2013 έως 31/12/2013 (αριθμ. πρωτ. .../24-09-2014 Δ.Ο.Υ. ...),

- γ) την από 21/08/2014 αίτηση του προσφεύγοντος για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας για τα εισοδήματά του από μισθούς το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 30/04/2013 (αριθμ. πρωτ. .../24-09-2014 Δ.Ο.Υ. ...) και
- δ) την από 19/09/2014 βεβαίωση της προαναφερόμενης εργοδότης εταιρείας .

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε πέρα των ως άνω και τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α) αντίγραφο της από 12/03/2007 επιστολής κατανόησης της εργοδότης εταιρείας ... με την οποία επιβεβαιώνεται στον προσφεύγοντα η μετάθεση του στο Γραφείο της Ευρωπαϊκής Ένωσης της ... στη Ζυρίχη, Ελβετίας επί μονίμου βάσεως.

β) αντίγραφο της αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησής του προσφεύγοντος από την επιχείρηση '...', με ημερομηνία αποχώρησης 30/04/2013, η οποία κατατέθηκε στον ΟΑΕΔ Ν. ΙΩΝΙΑΣ στις 29/04/2013 και έλαβε αριθμ. πρωτ.

γ) αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2013 του προσφεύγοντος με αριθμό Κοιν. Ασφαλ. ... προς τις Ελβετικές φορολογικές αρχές, Καντόνι Ζυρίχης, στην οποία δηλώθηκε φορολογητέο εισόδημα (συνολικά για τον ομοσπονδιακό φόρο) ποσού 169.972 CHF και σύνολο περιουσιακών στοιχείων ποσού 917.822 CHF.

δ) πιστή μετάφραση από την Αγγλική Γλώσσα της από 04/11/2015 βεβαίωσης της εταιρείας ... με την οποία βεβαιώνεται ότι «ο είναι υπάλληλος αορίστου χρόνου της εταιρείας ... από την 01/05/2013. Ο ... κατέχει τη θέση του Οικονομικού Διευθυντή στην Κεντρική Επιχειρηματική Ενότητα και εργάζεται στα Κεντρικά Γραφεία Δημοθηριακών της ... που βρίσκονται στην Κομητεία του Δουβλίνου,».

ε) το υπ' αριθμ. 443/18-04-2013 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της εργοδότης εταιρείας υποκατάστημα Ελλάδος αξίας 10.358,93€, με στοιχεία πελάτη με περιγραφή «Επιπλέον Χρεώσεις Υπηρεσιών» και

στ) το υπ' αριθμ. 475/18-07-2013 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της εργοδότης εταιρείας υποκατάστημα Ελλάδος (όπως μετονομάστηκε) αξίας 29.124,18€, με στοιχεία πελάτη (όπως μετονομάστηκε), με περιγραφή «Χρέωση ... 2τριμ/2013» .

Επειδή, με την αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ /07-03-2016 αίτηση για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, ο προσφεύγων υποβάλει τα κάτωθι:

Α) Πιστή μετάφραση από την Αγγλική στην Ελληνική της από 01/03/2016 βεβαίωσης της εταιρείας ... στην οποία αναφέρεται:

«Ο κύριος ... του, είχε αποσπαστεί στην Ελβετική εταιρεία (που πλέον έχει μετονομαστεί σε) για την περίοδο από το 2007 μέχρι τις 30/04/2013.

Θα θέλαμε να επιβεβαιώσουμε ότι οι αποδοχές ποσού ΕΥΡΩ 82.672,44 που απεικονίζεται στην Ελληνική βεβαίωση αποδοχών, όπως αυτή εκδόθηκε από την- Ελληνικό υποκατάστημα, σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρείχε ο αποσπασθείς εργαζόμενος στην Ελβετία κατά το έτος 2013 και το οποίο σωστά καταχωρήθηκε στην Ελβετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2013

(δηλ. για εισοδήματα που εισπράχθηκαν το 2013). Οι ανωτέρω αποδοχές είναι μέρος του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος ποσού ελβετικών φράγκων 173 094 το οποίο καταχωρήθηκε στην Ελβετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2013 και έχει υπολογιστεί σύμφωνα με την Ελβετική νομοθεσία.

Εν κατακλείδι, επιβεβαιώνουμε ότι επί του ανωτέρου ποσού των ελβετικών φράγκων 173 094 έχουν ήδη καταβληθεί ή αναμένεται να καταβληθούν τα ακόλουθα ποσά φόρων στην Ελβετία:

- 52 177,10 ελβετικά φράγκα – έχουν παρακρατηθεί και καταβληθεί μέσω της Ελβετικής μισθοδοσίας (δηλ. μέσω των μηνιαίων παρακρατήσεων επί του φόρου εισοδήματος), ενώ
- ένας επιπρόσθετος οφειλόμενος φόρος ύψους ελβετικών φράγκων 6 300,90 εκτιμάται ότι θα εκκαθαριστεί και θα καταβληθεί μετά την έκδοση του Ελβετικού εκκαθαριστικού σημειώματος για το έτος 2013, το οποίο προβλέπεται να εκδοθεί από τις Ελβετικές φορολογικές αρχές σύμφωνα με την Ελβετική νομοθεσία.»

Β) την από 04/03/2016 βεβαίωση της εταιρείας- Ελληνικό υποκατάστημα στο οποία αναφέρεται ότι:

«Αναφορικά με την καταβολή των αποδοχών του κου ... κατά το διάστημα της μετακίνησης και παραμονής του στο πλαίσιο απόσπασής του στην Ελβετική εταιρεία (που πλέον έχει μετονομαστεί σε) επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) αναφορικά με τους μήνες απόσπασής του (01/01/2013 έως 30/04/2013), οι μηνιαίες αποδοχές καταβλήθηκαν από την υποκατάστημα Ελλάδος και ανήλθαν στο ποσό των ΕΥΡΩ 82.672,44 (όπως προκύπτει και από τη σχετική βεβαίωση αποδοχών που έχει συνυποβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή του κου ...). Προκειμένου να προσδιοριστεί το ποσό το οποίο τελικά θα επανατιμολογούνταν προς την (εταιρεία στην οποία είχε αποσπασθεί ο κος):

Α) προστέθηκαν επί των ανωτέρω αποδοχών διάφορες ενδοομιλικές χρεώσεις σχετικές με την απόσπασή του ύψους ΕΥΡΩ 15.130,69, ενώ

Β) πιστώθηκε το μη καταβληθέν ποσό πρόσθετης παροχής/bonus έτους 2012 ύψους ΕΥΡΩ 58.320,02 το οποίο είχε ήδη τιμολογηθεί προς την με το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. 380/11-12-2012 (το οποίο συνοδεύει την παρούσα επιστολή).

Συνεπώς το ποσό που υπολειπόταν, ήτοι ΕΥΡΩ 39.483,11, τιμολογήθηκε στην σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. 443/18-04-2013 & Τ.Π.Υ. 475/18-07-2013 τιμολόγια (ποσού ΕΥΡΩ 10.358,93 και 29.124,18 αντίστοιχα). Τα ανωτέρω τιμολόγια έχουν συνυποβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή του

Επειδή, από τα ανωτέρω έγγραφα/ δικαιολογητικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε αποσπαστεί και παρείχε τις υπηρεσίες του για το κρίνόμενο χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 30/04/2013 στην Ελβετία. 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)», η Ελβετία θεωρείται ο τόπος που προκύπτει

το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 30/04/2013.

Επειδή, στη συνέχεια οικειοθελώς αποχώρησε από την επιχείρηση '.... και από 01/05/2013 εργάζεται ως υπάλληλος αορίστου χρόνου στα Κεντρικά Γραφεία Δημητριακών της που βρίσκονται στην Κομητεία του Δουβλίνου.

Επειδή, ο προσφεύγων δήλωσε κάτοικος αλλοδαπής, ήτοι Ελβετίας σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /03-08-2012 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου 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, 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 το άρθρο 32 του ν.4174/2013 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, την 07/10/2015 ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη την αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος **αλλά και τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή**, ήτοι εν προκειμένω το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών με βάση την ΠΟΛ.1039/03-02-2014 που υπέβαλε η εργοδότη εταιρεία του προσφεύγοντος "....", ΑΦΜ

Δηλαδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη του:

α) **τον Κωδ.319 (της αρχικής δήλωσης)** με τον οποίο ο προσφεύγων δηλώνει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούται να υποβάλει φορολογική Δήλωση στην Ελλάδα και

β) το ποσό των 77.402,89 ευρώ **του κωδ. 389** που αφορά καθαρό ποσό από μισθούς κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης κατοίκου Ελλάδος, χωρίς να προηγηθεί δήλωση μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο Προϊστάμενος της 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.4174/2013.

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 ήταν σε θέση να γνωρίζει στη βάση υπαγωγής ποιων πραγματικών περιστατικών και ερμηνείας ποιων διατάξεων η Φορολογική Διοίκηση προχώρησε σε καταλογισμό εις βάρος του φόρου, είναι βάσιμος.

Επειδή, η με αριθμ. ειδοπ..... και με ημερομηνία έκδοσης 07/10/2015 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 **10/11/2015** και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ** και

την ακύρωση της με αριθμ. ειδοπ./07-10-2015 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 Δ/ΝΣΗΣ 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).