



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 29/10/2021



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 3908

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της [Α.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **25-2-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός αρ. κατά την ενδικοφανή προσφυγή, με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/2020 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (με βάση τη 2η τροποποιητική δήλωση), φορολογικού έτους 2014, της ΔΟΥ Σπάρτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 11-12-2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 της της ΔΟΥ Σπάρτης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-2-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό δήλωσης/2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους **12.802,83 €** αντί του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 514,63 € με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης λαμβάνοντας υπ' όψιν το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/12.11.2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων και Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ, με το οποίο δόθηκαν οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων στο Discoverer Viewer του ΟΠΣ Elenxis, ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1), εστάλη στην Δ.Ο.Υ. Σπάρτης ηλεκτρονικό αρχείο που αφορούσε στη διασταύρωση μεταξύ των προσυμπληρωμένων κωδικών ημεδαπών αποδοχών Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και του τελευταίου ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών - συντάξεων φορολογικού έτους 2014, που απέστειλαν οι εργοδότες/φορείς, από το οποίο προέκυψε ότι για το επίμαχο ποσό των 55.189,39 ευρώ που έλαβε ο προσφεύγων ως τακτικές αποδοχές έτους 2014 οφείλεται φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα.

Κατόπιν τούτων, το ποσό των 55.189,39 ευρώ προστέθηκε στον κωδικό 393 της δήλωσης (αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες), ενώ το ποσό των 5.915,00 ευρώ που αφορούσε στο ποσό φόρου που προσδιορίστηκε από τη γαλλική φορολογική αρχή, ενεγράφη στον κωδικό 651 της δήλωσης (Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19), διενεργήθηκε δε, νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και εκδόθηκε η με αριθμό δήλωση/2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (με βάση τη 2η τροποποιητική δήλωση), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος 12.802,83 ευρώ και υπολογίστηκαν τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013 ποσού 1.853,88 ευρώ, καταλογίστηκε δε, συνολικά ποσό ύψους 14.142,08 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση αυτής επί τα βελτίω της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, που εκδόθηκε συνεπεία της οίκοθεν τροποποίησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η φορολογική διοίκηση παρανόμως, πλημμελώς και σε πλήρη αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς κατά το κρίσιμο έτος ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, ιδιότητα η οποία δεν επέτρεπε την επιβολή φόρου επί των εισοδημάτων που έλαβε ως εργαζόμενος σε ελληνική εταιρεία. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν οφείλεται φόρος εισοδήματος επί των επίμαχων αποδοχών που έλαβε, παρανόμως επεβλήθησαν προσauxήσεις ποσού 1.853,88 ευρώ, καθώς η αποδοχή της αιτήσεως μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό, του δημιούργησε την πεποίθηση ότι δεν έχει υποχρέωση δήλωσης των εισοδημάτων αυτών στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 (Υποκείμενα του φόρου) του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 (Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή) του ν.

4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, [...]. 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 (Φορολογητέο εισόδημα) του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, [...].»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 (Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις) του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 [την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο].

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, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 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.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γαλλίας (Ν.

4386/1964 , Φ.Ε.Κ. 192/3-9-1964, τ. Α' και 77/3-5-1965, τ. Α'):

«Άρθρο 3

α) «Κάτοικος ενός Συμβαλλομένου Κράτους» υποδηλοί παν πρόσωπον το οποίον δυνάμει της νομοθεσίας του ρηθέντος Κράτους, υπόκειται εις τον φόρον του Κράτους τούτου λόγω της κατοικίας, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεώς του ή παντός ετέρου αναλόγου κριτηρίου.

β) Οσάκις, κατά την διάταξιν της ανωτέρω παραγράφου 1, εν φυσικόν πρόσωπον θεωρείται ως κάτοικος εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωσης επιλύεται βάσει των κάτωθι αναφερομένων κανόνων:

αα) Το πρόσωπον τούτο θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εις το οποίον διαθέτει μόνιμον κατοικίαν. Εάν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται ως κάτοικος εκείνου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά του οποίου διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων).

ββ) Εάν το Συμβαλλόμενο Κράτος όπου το πρόσωπον τούτο έχει το κέντρον των ζωτικών συμφερόντων του δεν δύναται να καθορισθή, ή εάν τούτο δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις ουδέν των Συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους, όπου έχει την συνήθη διαμονήν του.

γγ) Εάν το πρόσωπον τούτο έχει συνήθη διαμονήν εις αμφοτέρω τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δδ) Εάν το πρόσωπον τούτο τυγχάνει υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών αι αρμόδια διοικητικά αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών επιλύουν το ζήτημα δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

γ) Οσάκις, συμφώνως προς την διάταξιν της ανωτέρω παραγράφου 1, εν νομικόν πρόσωπον θεωρείται ως κάτοικον εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους όπου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως αυτού. Το αυτό ισχύει και δια προσωπικάς εταιρείας και τας εταιρείας εν γένει αι οποίαι συμφώνως προς τους διέποντας αυτάς εθνικούς νόμους στερούνται νομικής πρωπικότητας.

.....

Άρθρο 13.

1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, **τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου εκτός εάν η απασχόλησις γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου κράτους.** Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους αι ούτω κτώμεναι αμοιβαί φορολογούνται εντός του ετέρου τούτου Κράτους.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1 αι αποζημιώσεις αι κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους εάν: α) ο λαμβάνων διαμένη εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος. β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό ή επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτουν εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως αίτινες διατηρούνται υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει.

3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου αι αναλογούσαι αποζημιώσεις: α) δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας επί πλοίου ενεργούντος διεθνείς μεταφοράς φορολογούνται εις το Κράτος εις ο είναι νηολογημένον το πλοίον τούτο ή παρά του οποίου εφοδιασθεί με τους τίτλους της εθνικότητός του. β) δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας επί αεροσκάφους

ενεργούντος διεθνείς μεταφοράς φορολογούνται εις το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της επιχειρήσεως.

Άρθρο 14

1 . Αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικά αμοιβαί, μισθοί και συντάξεις υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχομένων ή παρασχεθεισών, φορολογούνται εις το Κράτος τούτο.

2 . Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται:

- Οσάκις αι αποζημιώσεις χορηγούνται εις πρόσωπα έχοντα την εθνικότητα του ετέρου Κράτους, χωρίς να είναι ταυτοχρόνως και υπήκοοι του πρώτου Κράτους. Εις την περίπτωση αυτήν αι αμοιβαί φορολογούνται αποκλειστικώς εις το Κράτος εις ο τα πρόσωπα τούτα κατοικούν.

- Οσάκις αι αποζημιώσεις καταβάλλονται λόγω υπηρεσιών παρασχεθεισών επί τη ευκαιρία εμπορικής ή βιομηχανικής τινός δραστηριότητος ασκηθείσης, δι' επικερδείς σκοπούς, υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου.

3 . Η ιδιότης του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου καθορίζεται συμφώνως προς την νομοθεσίαν του Κράτους, εν τω οποίω το νομικόν πρόσωπον συνεστήθη.

.....

Άρθρο 21

Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθεί δια του ακόλουθου τρόπου.

A . Όσον αφορά την Γαλλίαν: [....]

B . Όσον αφορά την Ελλάδα:

Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσης συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζουσα τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους της, δύναται να συμπεριλάβει εις τους φόρους τούτους απάσας τας κατηγορίας των υποκειμένων εις φορολογίαν εισοδημάτων δυνάμει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν υφίσταται. Εν τούτοις, η Ελλάς θα εκπέσει εκ των ούτως υπολογισθέντων φόρων το ποσόν του γαλλικού φόρου ο οποίος πλήττει τα προκύπτοντα εν Γαλλία εισοδήματα και τα οποία υπόκεινται εις την φορολογίαν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, της εκπτώσεως αυτής περιοριζόμενης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περί ων ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που τηρείται στην Υπηρεσία μας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, ο οποίος κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, κατ' αποδοχήν σχετικού αιτήματος που υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών (σχετικές οι υπ'

αρ./2011,/2011 &/2016 βεβαιώσεις μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου, της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών που προσκομίζονται ως επανεκτύπωση), εισέπραξε από την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, ως τακτικές αποδοχές, το καθαρό φορολογητέο ποσό των 55.189,39 ευρώ. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την από 31.05.2015 Υπεύθυνη Δήλωση Εργοδότη της Προϊσταμένης του Λογιστηρίου της επιχείρησης - Υπηρεσίες Ταξινόμησης και Πιστοποίησης με έδρα τον και επί της οδού αρ., ο προσφεύγων, το χρονικό διάστημα 01.01.2014-31.12.2014 εργάστηκε ως επιθεωρητής πλοίων, στα κεντρικά της εταιρείας στο (επί της οδού) σαν αποσπασμένος μισθωτός και έλαβε ακαθάριστες αποδοχές 69.141,61 ευρώ εκ των οποίων 13.952,22 ευρώ αποτέλεσαν κρατήσεις για το ΤΜΕΔΕ (εφαρμογή αρθ. 16.1 του κανονισμού Ε.Κ. 883/2004) και το καθαρό φορολογητέο ποσό των 55.189,39 ευρώ κατατέθηκε στο λογαριασμό μισθοδοσίας του στη Γαλλία, στην HSBC.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά για το φορολογικό έτος 2014 (ήτοι για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2014 έως 31.12.2014) την υπ' αρ. κατ./2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία διατύπωσε την επιφύλαξή του ως προς την επιβολή φόρου εισοδήματος επί των ανωτέρω τακτικών αποδοχών που έλαβε από την εταιρεία «.....». Ακολουθώντας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης προχώρησε στην εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος την 27.03.2017 χωρίς να ληφθεί υπόψη η ανωτέρω επιφύλαξη του προσφεύγοντος, κρίνοντας ότι το ποσό των 55.189,39 ευρώ συνιστά εισόδημα ημεδαπής επί του οποίου οφείλεται φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα. Από την εκκαθάριση δε, αυτής προέκυψε φόρος εισοδήματος ποσού 18.717,83 ευρώ.

Περαιτέρω, την 18.05.2017 υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία έλαβε αριθ. κατ./....., με την οποία ο προσφεύγων προσκόμισε την από 16.06.2015 βεβαίωση της Υπηρεσίας Φορολόγησης Φυσικών Προσώπων της Γαλλικής Δημοκρατίας όπου πιστοποιείται ότι είναι φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, κατά την έννοια του άρθρου 4B του γενικού κώδικα φόρων και κατέθεσε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2014 στην Υπηρεσία φορολόγησης φυσικών προσώπων του 7^{ου} δημοτικού διαμερίσματος στο Παρίσι, επισυνάπτοντας αντίγραφο αυτής. Επιπλέον, προσκομίστηκε η από 31.05.2015 Υπεύθυνη Δήλωση Εργοδότη της Προϊσταμένης του Λογιστηρίου της επιχείρησης Επί της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (Τμήμα Συμμόρφωσης), κατ' αποδοχήν των προσκομιζόμενων κρίσιμων στοιχείων, αποδεικτικών της φορολογικής κατοικίας

του προσφεύγοντος, έκρινε ότι επί του ποσού των 55.189,39 ευρώ που έλαβε ο προσφεύγων ως τακτικές αποδοχές το έτος 2014, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα, κατ' άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, δοθέντος ότι τούτο έχει ήδη δηλωθεί στη αρμόδια φορολογική αρχή της Γαλλίας (σχετική η δήλωση που επισυνάπτεται στην από 16.06.2015 βεβαίωση της γαλλικής φορολογικής αρχής) και επί του οποίου επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος ποσού 5.915,00 ευρώ. Κατόπιν τούτων, η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2014, προσδιορίστηκε σε 514,63 ευρώ, κατόπιν διενέργειας νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος επί τη βάση των προσκομισθέντων με την υπ' αρ./..... τροποποιητική δήλωση, κρίσιμων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας για τη χρήση 2014.

Επειδή συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, το εισόδημα του προσφεύγοντος από μισθωτή υπηρεσία έπρεπε να φορολογηθεί μόνο στο κράτος κατοικίας του (στην Γαλλία), θα πρέπει να γίνει επανεκκαθάριση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014, όπου:

- θα μηδενιστεί το ποσό στον κωδικό 393 (αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από **φορολογικό κάτοικο Ελλάδας** και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες),
- θα μηδενιστεί το ποσό στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **25-2-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Σπάρτης προβεί σε επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντα σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας απόφασης, ήτοι:

- θα μηδενιστεί το ποσό στον κωδικό 393 (αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από **φορολογικό κάτοικο Ελλάδας** και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες),

- θα μηδενιστεί το ποσό στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ ΚΥΡΙΑΚΟΣ**

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.