



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3947

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β'1440/27-04-2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου

υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή με ΑΦΜ, μόνιμου

κατοίκου, με φορολογικό εκπρόσωπο τη με ΑΦΜ και ημερομηνία έναρξης της σχέσης την 01/01/2012, κατά του Ελληνικού Δημοσίου, όπως νομίμως εκπροσωπείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για την επανεξέταση της από 01/06/2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01/2016 -31/12/2016) με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δηλ., αριθ. ειδ/σης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Κατοίκων Εξωτερικού.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.Κατοίκων Εξωτερικού.

7.Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την από 01/06/2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01/2016 -31/12/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δηλ., αριθ. ειδ/σης), προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου 16.389,38 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.224,23 ευρώ, ήτοι σύνολο 18.613,61ευρώ.

- Στις 08/07/2021 ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (Γαλλία), υπέβαλε χειρόγραφα, από κοινού με τη σύζυγό του, στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01/2016 -31/12/2016), στην οποία δηλώθηκαν κατ' ουσίαν η κατοχή κύριας κατοικίας επί της οδού και η κατοχή του Ε.Ι.Χ αυτοκινήτου από τη σύζυγο του, καθώς και μισθοί/ημερομίσθια της, ποσού 4.328,20 ευρώ.

-Εν συνεχεία και στα πλαίσια της εκκαθάρισης της εν λόγω φορολογικής δήλωσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, βάσει του αρχείου βεβαίωσης αποδοχών που υπέβαλε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και έδρα τον Πειραιά, διαπίστωσε ότι το έτος 2016 ο

προσφεύγων έχει εισπράξει τακτικές αποδοχές που ανέρχονταν στο ποσό των 51.976,40 ευρώ (χωρίς παρακράτηση φόρου).

Κατά συνέπεια η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, στην οποία συμπεριέλαβε ποσό 51.976,40 ευρώ ως εισόδημα από μισθούς/ημερομίσθια κλπ (κωδ.301).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης με το επιχείρημα ότι είναι φορολογικός κάτοικος Γαλλίας από το έτος 2012, δεδομένου ότι ενώ εργαζόταν στην «.....» στην Ελλάδα, αποσπάσθηκε στη μητρική εταιρεία «.....» και ζει στη Γαλλία από την 1^η/03/2012. Για το ως άνω ποσό 51.976,40 ευρώ, ισχυρίζεται ότι αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκήθηκε στη Γαλλία και φορολογήθηκε νομίμως στη χώρα απόκτησής του. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

-Στις 16/02/2012 και ενώ εργαζόταν, από το 2005, στην εταιρεία «.....» στην Ελλάδα, του έγινε πρόταση να αποσπαστεί ως μισθωτός στη μητρική εταιρεία που εδρεύει στη Γαλλία με την επωνυμία «.....» και να εργαστεί αποκλειστικά για λογαριασμό της. Υπεγράφη δε η από 16/02/2012 σχετική σύμβαση και από την 01/03/2012 μετακόμισε στη Γαλλία με τη σύζυγο και τα δύο ανήλικα τέκνα του, όπου εκεί έκτοτε ζει και εργάζεται.

- Δεδομένου ότι πλέον το κέντρο των βιοτικών του σχέσεων και των ζωτικών συμφερόντων του βρισκόταν στη Γαλλία υπέβαλε την από 19/06/2014 αίτησή του για αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ.Ψυχικού, η οποία και απορρίφθηκε. Απορριπτική επίσης ήταν και η σχετική 3534/2014 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Στη συνέχεια άσκησε την από 12/12/2014 αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2020 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ, με την οποία κρίθηκε ότι ο προσφεύγων «είναι από το έτος 2012 και εφεξής (και για όσο διάστημα δεν επιστρέφει στη Ελλάδα με σκοπό μόνιμης εγκατάστασης, οπότε και θα ανέκυπτε υποχρέωση για εκ νέου μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας) φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.....».Στη συνέχεια η υπόθεση αναπέμφθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος (από 01/01/2012).

- Στις 08/07/2021 ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (Γαλλία), υπέβαλε χειρόγραφα, από κοινού με τη σύζυγό του, στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01/2016 -31/12/2016), στην οποία δηλώθηκαν κατ' ουσίαν τα εισοδήματα της συζύγου.

- Στις 01/06/2022, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, στην οποία συμπεριέλαβε

ποσό 51.976,40 ευρώ, από μισθούς που έλαβε ως αποσπασμένος στη Γαλλία σύμφωνα με τα παραπάνω, στη γαλλική «.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 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. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. [89/1967](#) (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική 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 τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.....»

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γαλλίας Ν.Δ. 4386/1964 (ΦΕΚ Α'192/3-11-1964):

Άρθρο 2 :

«3. α) «Κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου 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 διευθύνσεως του ή παντός ετέρου ανάλογου κριτηρίου.

Άρθρο 13 :

«1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεραι παρόμοιαι αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθοναπασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφ' όσον η απασχόλησις δεν 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 κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους εάν: α) ο λαμβάνων διαμένει εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείονφορολογικόν έτος, β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτονται 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) [...], β) δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας επί αεροσκάφους ενεργούντος διεθνείς μεταφοράς φορολογούνται εις το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της επιχειρήσεως.»

Επειδή,ο προσφεύγων, υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγό του, στις 08/07/2021 την με αρ. καταχώρισης/2021 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01/2016 -31/12/2016) στην οποία δε δήλωσε εισοδήματα.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, βάσει του αρχείου βεβαίωσης αποδοχών που υπέβαλε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, διαπίστωσε ότι το έτος 2016 ο προσφεύγων έχει εισπράξει τακτικές αποδοχές που ανέρχονταν στο ποσό των 51.976,40 ευρώ.

Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού συμπεριέλαβε το ποσό ύψους 51.976,40 ευρώ ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εξέδωσε στις 01/06/2022 την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και υπολόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσόν κυρίου φόρου 16.389,38 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.224,23ευρώ, ήτοι σύνολο 18.613,61ευρώ.

Επειδή, από τα έγγραφα που προσκόμισε ο προσφεύγων, ήτοι:

1) Φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση από τη γαλλική γλώσσα της από 16/02/2012 σύμβασης απόσπασης του στη Γαλλία. Στη σύμβαση μεταξύ άλλων προβλέπεται α) διάρκεια απόσπασης από 01/03/2012 έως 31/12/2013, με δυνατότητα παράτασης κατόπιν κοινής συμφωνίας, β) μικτός ετήσιος μισθός 46.250,00 ευρώ, ετήσιες πρόσθετες αποδοχές 5.325,00 ευρώ, στοχοθετημένο κίνητρο 7.000,00 ευρώ, γ) παραμονή στο ελληνικό μισθολόγιο, δ) διατήρηση της ελληνικής κοινωνικής ασφάλισης, με παράλληλη εγγραφή στη γαλλική κοινωνική ασφάλιση.

Όσον αφορά τους φόρους προβλέπεται ότι «*τυχόν φόροι οφειλόμενοι στη Γαλλία επί του εισοδήματος από το μισθό σας θα καταβάλλονται από εσάς. Δήλωση φόρου εισοδήματος θα πρέπει να υποβληθεί στη Γαλλία*».

2) Φωτοτυπικό αντίγραφο της/19-02-2020 απόφασης του Β΄ Πενταμελούς Τμήματος του ΣΤΕ από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων κρίθηκε φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής από το έτος 2012 και εφεξής και για όσο διάστημα δεν επιστρέφει στη Ελλάδα με σκοπό μόνιμης εγκατάστασης, οπότε και θα ανέκυπτε υποχρέωση για εκ νέου μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας.

3) Φωτοτυπικό αντίγραφο της από 10/01/2022 έγγραφης βεβαίωσης της ελληνικής εταιρείας «.....», από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016 εργαζόταν με μετάθεση αποκλειστικά στα κεντρικά γραφεία της εταιρείας «.....» στο Παρίσι και εξακολουθεί να εργάζεται εκεί αδιαλείπτως.

4) Φωτοτυπικό αντίγραφο με επισημείωση της Χάγης και μετάφραση από τη γαλλική γλώσσα πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας ημερολογιακού έτους κτήσης του εισοδήματος 2016, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, πραγματικός δικαιούχος εισοδήματος από μισθούς ποσού 51.976,00ευρώ.

Συμπληρωματικά προσκομίσθηκαν από την πληρεξούσιο δικηγόρο:

5) Φωτοτυπικό αντίγραφο της από 05/12/2022 έγγραφης βεβαίωσης της εταιρείας «.....», από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του έτους 2016 απασχολήθηκε στην αλλοδαπή μητρική στη Γαλλία και όσον αφορά την αμοιβή για την απασχόλησή του, τιμολογήθηκε από τη γαλλική, χωρίς να ληφθεί ως έξοδο της εταιρείας στην Ελλάδα.

6) Φωτοτυπικό αντίγραφο «Ειδοποίησης δηλωτικής κατάστασης για φόρο εισοδήματος 2017 (φόρος εισοδήματος για το έτος 2016)» της γαλλικής Δημοκρατίας.

Επειδή, ο προσφεύγων εμφανίζεται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού από 01/01/2012 (βάσει της/19-10-2020 δήλωσης μεταβολής της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού).

Επειδή, το υπό κρίση ποσό 51.976,40 ευρώ, αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκήθηκε στη Γαλλία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ. /22-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ μόνιμου κατοίκου και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Με εντολή του Προϊσταμένου

**της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.