



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2072

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604520

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 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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του , διεύθυνση κύριας κατοικίας στην Ελλάδα: προηγούμενη χώρα φορολογικής κατοικίας: ΚΥΠΡΟΣ, ο οποίος από παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα, στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., σε θέση εργασίας στην εταιρεία και υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ίδιου νόμου, κατά της από αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επί του αιτήματος του με Κωδικό και ημερομηνία υποβολής την , καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

....., έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. πρωτ. Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Την υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού το με Κωδικό αίτημα, με το οποίο ζητούσε να υπαχθεί στις διατάξεις του ως άνω άρθρου 5Γ του Κ.Φ.Ε. και ως ελεύθερος επαγγελματίας, δεδομένου ότι τον Ιούλιο του 2022 προέβη σε έναρξη εργασιών.

Την το παραπάνω αίτημα απαντήθηκε αρνητικά από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, παραπέμποντας τον προσφεύγοντα στα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 5Γ του ν. 4172/2013 και στην Α.1087/2021 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1089/2022 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Την ο προσφεύγων απέστειλε ψηφιακά στο δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, εν είδει ενδικοφανούς προσφυγής (σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού), με τίτλο «Θέματα με το νόμο προσέλκυσης Ελλήνων από το εξωτερικό στην Ελλάδα - (Α. 1087/2021)», ζητώντας επέκταση της υπαγωγής του στον ως άνω ειδικό τρόπο φορολόγησης, πέραν από μισθωτός - ιδιότητα για την οποία υπέβαλε αρχικώς αίτηση που εγκρίθηκε δυνάμει της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού - και ως ελεύθερος επαγγελματίας, ιδιότητα την οποία όμως απέκτησε μεταγενέστερα της αίτησης και υπαγωγής του στο άρθρο 5Γ, και δη τον Ιούλιο του 2022, εφόσον προέβη σε έναρξη εργασιών την

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5Γ «Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το

εισοδήμα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

- α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,
- β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,
- γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και
- δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

2. Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67.

7. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα».

Επειδή, με την Α. 1087/2021 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με ΘΕΜΑ: «Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα», όπως τροποποιήθηκε με την Α.1089/2022, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2

Αρμόδια Υπηρεσία

1. Αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση, έγκριση, απόρριψη της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για την υποβολή και εξέταση των σχετικών δικαιολογητικών που συνοδεύουν την αίτηση και των δικαιολογητικών για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού, καθώς και για την καταχώριση των δεδομένων στη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Κατ. Εξωτερικού και Εναλ/κής Φορ/σης Φορ/κών Κατ. Ημεδαπής της ΑΑΔΕ. Σε περίπτωση που η αίτηση ή τα σχετικά δικαιολογητικά υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ υποβληθούν σε αναρμόδια υπηρεσία της ΑΑΔΕ διαβιβάζονται αμελλητί στην αρμόδια υπηρεσία του προηγούμενου εδαφίου...

Άρθρο 4

Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

1. Το φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα για να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει από

μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα στην ημεδαπή κατά τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. Κατ. Εξωτερικού και Εναλ/κής Φορ/σης Φορ/κών Κατ. Ημεδαπής και ειδικότερα στο Τμήμα Γ1' - Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής αυτής ως εξής:...

2. Η αίτηση και τα δικαιολογητικά υποβάλλονται είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan) και αποστολή αυτών μέσω της πλατφόρμας "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/arxiki>), είτε με φυσικό φάκελο ταχυδρομικά, με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς στην αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας...

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 μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες 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 περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,
η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας
Εσωτερικής Επανεξέτασης.
θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου
Διακανονισμού.
ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που
εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων την υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού το με Κωδικό αίτημα επέκτασης της υπαγωγής του στον ειδικό τρόπο φορολόγησης άρθρου 5Γ του Κ.Φ.Ε. Εν συνεχεία την το παραπάνω αίτημα απαντήθηκε αρνητικά από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, παραπέμποντας τον προσφεύγοντα στα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 5Γ του ν. 4172/2013 και στην Α.1087/2021, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1089/2022.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων Διοικητικών Αρχών (ΣτΕ 577/2004, ΣτΕ 3785/2006, 3693/2008, ΣτΕ 835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την αρ. **1187/2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών** (τμήμα 11ο τριμελές) κρίθηκε ότι : «9. ...η παρούσα διαφορά, η οποία αφορά απόρριψη αιτήματος περί υπαγωγής στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, δε συνιστά .. διαφορά ουσίας – υπαγόμενη στην αρμοδιότητα του παρόντος Δικαστηρίου - καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασης του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με συγκεκριμένη ατομική φορολογική υποχρέωσή του, συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη (αφού αφορά στην υπαγωγή του αιτούντος σε εναλλακτικό – ευνοϊκότερο – τρόπο φορολόγησης εισοδήματος για 7 συναπτά έτη, ...), ούτε άλλωστε προκύπτει ότι πρόκειται περί απόρριψης

διατυπωθείσας επιφύλαξης σε υποβληθείσα φορολογική δήλωση (πρβλ. ΣΤΕ 1212/2019, 2105/2018, 330/2018 7μ. και 215/2017, βλ. και εξ αντιδιαστολής και ΣΤΕ 1573/2020, 1445/2016 7μ.), Ενόψει τούτων, η ασκηθείσα ..αίτηση ακύρωσης κατά της ..απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών κατοίκων Ημεδαπής επί του αιτήματος του αιτούντος περί υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, και πρέπει να παραπεμφθεί σε αυτό. ...»

Επειδή, η αίτηση ακύρωσης ασκείται ενώπιον του ΣΤΕ σύμφωνα με τις συνδυνασμένες διατάξεις των άρθρων 45, 46, 47 του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Π.Δ. 18/1989, μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης ή της δημοσίευσής της, αν την τελευταία επιβάλλει ο νόμος ή, διαφορετικά, από τότε που ο αιτών, έλαβε πλήρη γνώση της πράξης.

Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά της από απάντησης του τμήματος εναλλακτικής φορολόγησης της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, δεδομένου ότι αυτή είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν αφορά σε πράξη εκ της οποίας απορρέουν διαφορές ουσίας, στερείται εκτελεστότητας και επιπλέον αποτελεί ακυρωτική διαφορά υπαγόμενη στη γενική ακυρωτική αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του ως **απαράδεκτης**.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.