



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20-11-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2216

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) 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).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά :

α) Του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2011 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β) Του με αριθμό ειδοποίησης ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ) Του με αριθμό ειδοποίησης ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης και

δ) Της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. α) Το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2011 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β) Το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ) Το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και

δ) Τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου (αριθμός δήλωσης) οικονομικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης των οποίων ζητείται η ανάκληση ή τροποποίηση

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-06-2017 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α)Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθμ..... τροποποιητικής-συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του Ν.4446/2016, προέκυψε τελικό χρεωστικό 2.187,47€ έναντι του αρχικού πιστωτικού 1.185,93€.

β)Με το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθμ..... τροποποιητικής-συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του Ν.4446/2016, προέκυψε τελικό χρεωστικό 3.333,89€ έναντι του αρχικού χρεωστικού 300,00€.

γ)Με το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθμ..... τροποποιητικής-συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του Ν.4446/2016, προέκυψε τελικό χρεωστικό 3.022,43€ έναντι του αρχικού μηδενικού ποσού.

δ)Με τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθμ..... τροποποιητικής-

συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του Ν.4446/2016, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό 832,40€ έναντι του προηγούμενου πιστωτικού 128,24€.

Οι ως άνω τροποποιητικές-συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013 και 2014 υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα οικειοθελώς βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν 4446/2016 προκειμένου να δηλώσει εισοδήματα που απέκτησε στη Ρουμανία σύμφωνα με τις αντίστοιχες βεβαιώσεις εισοδήματος που έλαβε από τη Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών του Βουκουρεστίου.

Η αρμόδια ΔΟΥ Θεσσαλονίκης κατά την εκκαθάριση των ως άνω υποβληθεισών τροποποιητικών-συμπληρωματικών δηλώσεων δεν συμψήφισε για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013 τον φόρο που κατέβαλε ο προσφεύγων στη Ρουμανία επικαλούμενη παραγραφή της σχετικής αξίωσης του προσφεύγοντα βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παράγραφος 7 του Ν 2238/1994 και 66 παρ.43 του Ν 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ανάκληση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι η άρνηση συμψηφισμού των φόρων που απέδωσε στη Ρουμανία είναι άδικη και παράνομη και οδηγεί σε εκ νέου φορολόγηση των εισοδημάτων του.

Για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι *“Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....3.Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης..”*.

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 43 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 *“ 43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ’ οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.”*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του Ν 3842/2010 και ισχύουν για τις δηλώσεις που υποβάλλονται από 23-04-2010 και μετά (ΠΟΛ 1204/2010) ορίζεται ότι *“Η κατά του Δημοσίου*

απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. ”

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1068/2012 κοινοποιήθηκε η υπ’ αριθ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικ. έτους 2005, που κατέβαλε κοινοπραξία το 2004 με δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της οικονομικού έτους 2005, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε από την κοινοπραξία εκπρόθεσμα στις 25-6-2009 δηλαδή μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της. Συγκεκριμένα, όπως γνωμοδότησε το Ν.Σ.Κ. «Όπως, δε, έχει ειδικότερα κριθεί η τριετής παραγραφή προς απόδοση, από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, αρχίζει, όχι από το χρόνο της καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, ενώ αν αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της (ΣτΕ 1643/1983). Η νομολογιακή αυτή λύση υιοθετήθηκε και ρητά με την, μη εφαρμοζόμενη στην προκειμένη περίπτωση, ως εκ τούτου χρόνου έναρξης ισχύος της, διάταξη της παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία “Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί”.... ».

Επειδή, με την εγκύκλιο – διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται , μεταξύ άλλων, ότι :

«...3.Απο τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.43 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 01.01.14 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 , οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη , η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν.2362/1995) , όπως εκάστοτε ισχύουν...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1114/2016, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις

διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι : “Το Ν.Σ.Κ. (Β΄ Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.](#) :

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την [παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ’ όλα επιτρεπτή (ΣΤΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.”

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμα την 22-05-2017, έχουν την έννοια της συμπληρωματικής δήλωσης με την οποία επαυξάνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του και συνακολούθως υπολογίζεται ο επιπλέον καταβλητέος φόρος.

Επειδή, οι ως άνω τροποποιητικές-συμπληρωματικές δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την παρέλευση τριετίας από την υποβολή των υπ’αριθμ., και αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ως άνω οικονομικών ετών στις 16-05-2011, 25-06-2012 και 05-07-2013 και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν 2238/1994, ως τροποποιήθηκε με τον Ν 3943/2011 και ισχύει από 31-03-2011 και μετά "1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα 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."

Επειδή, στην παράγραφο 10 του άρθρου 9 του Ν 2238/1994, ως ίσχυσε για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01-01-2011 έως 31-12-2012, οριζόταν ότι " 10. Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα 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..

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. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Δεν εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το άρθρο 12 με εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης."

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/31-05-2012 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας» οριζόταν ότι " 3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 (όπως αναριθμήθηκε από το Ν.4024/2011) του [άρθρου 9 του ΚΦΕ](#) , σύμφωνα με την οποία πιστώνεται στην Ελλάδα μόνον ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η χώρα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για εισόδημα ή κεφάλαιο που έχει προκύψει σε αυτό και όχι σε κάποιο τρίτο κράτος και μόνο μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα ή το κεφάλαιο αυτό στην Ελλάδα και με την προϋπόθεση ότι, ο παρακρατηθείς, στο άλλο κράτος φόρος, ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ.Ε.. Με τη διάταξη αυτή καταργείται η ρύθμιση με την οποία το Ελληνικό Δημόσιο πίστωνε φόρους χωρών με τις οποίες δεν είχαν τεθεί σε ισχύ συμφωνίες με αποτέλεσμα απώλεια εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν 2279/1995 (ΦΕΚ 9/26-01-95/τ.Α') με τον οποίο πραγματοποιήθηκε η «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συνημμένου Πρωτοκόλλου» και ειδικότερα στο άρθρο 16 αυτού ορίζεται ότι " 1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 17, 19 και 20, μισθοί , ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος . Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτή μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

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

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος στο άλλο αυτό Κράτος, 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, στο άρθρο 25 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι " Όταν ένας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

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

Επειδή, κατά την εκκαθάριση της υποβληθείσας στις 22-05-2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η αρμόδια ΔΟΥ Θεσσαλονίκης έλαβε υπόψη και συμψήφισε τον παρακρατηθέντα φόρο στη Ρουμανία μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί συμφητισμού του παρακρατηθέντα φόρου για το οικονομικό έτος 2014 απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ./26-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Οικονομικό έτος 2011:**

Τελικό Χρεωστικό:2.187,93€ έναντι του αρχικού πιστωτικού:1.185,93€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/26-05-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011.

- **Οικονομικό έτος 2012:**

Τελικό Χρεωστικό:3.333,89€ έναντι του αρχικού χρεωστικού:300,00€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/26-05-2017 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012.

- **Οικονομικό έτος 2013:**

Τελικό Χρεωστικό:3.022,43€ έναντι του αρχικού ποσού:0,00€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/26-05-2017 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008.

- **Οικονομικό έτος 2014:**

Τελικό Χρεωστικό:832,40€ έναντι του προηγούμενου πιστωτικού:128,24€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από τη με αριθμό ειδοποίησης/26-05-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

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.