



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-11-2018

Αριθμός απόφασης: 4826

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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 6-9-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΧΑΝΙΩΝ, οδός κατά: α)της με αριθμό/ 6-7-2018 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ στις με αριθμό και/ 31-5-2018 αιτήσεις τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, και β)κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φορολογικών ετών 2015 και 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 6-7-2018 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 6-9-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 αριθμό/ 6-7-2018 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ απορρίφθηκαν τα με αριθμό και/ 31-5-2018 αιτήματα του προσφεύγοντα

για επανεκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι αμοιβές που έλαβε από το Πανεπιστήμιο στη Γαλλίαως επισκέπτης καθηγητής τα συγκεκριμένα έτη έχουν ήδη φορολογηθεί στη Γαλλία και η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης επ' αυτών, βάσει του άρθρου 13 παρ.1 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γαλλίας. Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ απέρριψε τα αιτήματα του προσφεύγοντα, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε., ο φόρος εισοδήματος που αντιστοιχεί στο εισόδημα που έλαβε στην αλλοδαπή ο προσφεύγων μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και, σύμφωνα με το άρθρο 19 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γαλλίας, οι καθηγητές σε Πανεπιστήμια στην αλλοδαπή, των οποίων η διαμονή δεν υπερβαίνει τα 2 έτη στην αλλοδαπή, φορολογούνται για την αμοιβή που λαμβάνουν στο κράτος που ανήκουν.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλλει αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη αυτά, στις οποίες είχε συμπληρώσει την αποζημίωση που έλαβε από το Πανεπιστήμιο στη Γαλλία στον κωδικό 389 «16.Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και το φόρο που του παρακρατήθηκε στη Γαλλία στον κωδικό 651 «17.Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.16 και 19». Η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 υποβλήθηκε την 18-6-2016 και δεν εκκαθαρίστηκε άμεσα και κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει δικαιολογητικά, τα οποία και προσκόμισε στις 18-8-2016 (αριθμός καταχώρησης της Δ.Ο.Υ. 730). Ομοίως, η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 υποβλήθηκε την 15-7-2017 και δεν εκκαθαρίστηκε άμεσα και κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει δικαιολογητικά, τα οποία και προσκόμισε στις 9-8-2017 (αριθμός καταχώρησης της Δ.Ο.Υ. 615). Αμφότερες εκκαθαρίστηκαν χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ποσά που ανέγραψε ο προσφεύγων στους κωδικούς 389 και 651. Τα ποσά που είχε αναγράψει στον κωδικό 389 «16.Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και στις δύο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αναγράφηκαν στον κωδικό 391 «18.Καθαρό ποσό από μισθούς, συντ. κλπ αλλοδ. προέλ.όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλ.δικαίωμ. φορολ.».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Παρανόμως η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ επενέβη στις υποβληθείσες αρχικές του δηλώσεις χωρίς να κληθεί σε ακρόαση
- Τα αιτήματά του απερρίφθησαν αβάσιμα, διότι το επικαλούμενο από τη Δ.Ο.Υ. άρθρο 19 αφορά σε καθηγητές που απασχολούνται μέχρι 2 έτη, ενώ ο ίδιος απασχολείται ήδη 3 συναπτά έτη (2015, 2016 και 2017) και συνεχίζει να διδάσκει και στο Πανεπιστήμιο στη Γαλλία.
- Στη συγκεκριμένη περίπτωση έχει εφαρμογή το άρθρο 13 της ΣΑΔΦ, σύμφωνα με το οποίο για τις αμοιβές που αποκτά από το Πανεπιστήμιο στη Γαλλία φορολογούνται αποκλειστικά στη Γαλλία.

- Τα ποσά που έλαβε πρέπει να αναγραφούν στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το ..., τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση», ώστε να μην φορολογηθούν και να υπολογισθεί επ' αυτών ειδική εισφορά αλληλεγγύης.
- Σε περίπτωση που κριθεί ότι τα ποσά υπάγονται σε φορολόγηση στην Ελλάδα να μειωθεί από το φόρο το ποσό του φόρου που έχει καταβάλλει στην αλλοδαπή.

Επίσης, ο προσφεύγων αιτείται ο φόρος που κατέβαλλε αχρεωστήτως να του επιστραφεί νομιμοτόκως.

Όσον αφορά στην προσβολή των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.4446/2016: *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.4446/2016:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. ...

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.»

Επειδή για το φορολογικό έτος 2015 εκδόθηκε η με αριθμό...../ 22-8-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εστάλη με συστημένη επιστολή με αριθμό

πρωτοκόλλου/ 23-8-2016 στον προσφεύγοντα και εξοφλήθηκε μέσω τράπεζας με καταβολή ποσού 10.233,63€ στις 29-8-2016 και ποσού 20.467,27€ στις 15-9-2016.

Επειδή για το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκε η με αριθμό...../ 23-8-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εστάλη με συστημένη επιστολή με αριθμό πρωτοκόλλου/ 25-8-2017 στον προσφεύγοντα και εξοφλήθηκε μέσω τράπεζας με καταβολή ποσού 9.141,97€ στις 8-9-2017, ποσού 9.208,71€ στις 6-12-2017 και ποσού 9.141,97€ στις 17-1-2018.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 6-9-2018, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία που έλαβε γνώση αυτών και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως εκπρόθεσμη.

Όσον αφορά στην προσβολή της αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ στα με αριθμό και/ 31-5-2018 αιτήματα

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): *«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.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): *«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, όπως ορίζει το άρθρο 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): *«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 13 του ν.δ.4386/1964 (Φ.Ε.Κ. 192/3-9-1964, τ. Α' και 77/3-5-1965, τ. Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας Συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος»:

«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 εκπίπτονται εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως αίτινες διατηρούνται υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 19 του ν.δ.4386/1964 (Φ.Ε.Κ. 192/3-9-1964, τ. Α' και 77/3-5-1965, τ. Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας Συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος»: «*Οι καθηγηταί και οι διδάσκαλοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, οι οποίοι κατά το διάστημα παραμονής των μη υπερβαίνον τα δύο έτη εισπράττουν αποζημίωσιν δια την διδασκαλίαν εις Πανεπιστήμιον ή εις έτερον εκπαιδευτικόν ίδρυμα του ετέρου Κράτους, δεν φορολογούνται δια την αμοιβήν ταύτην ειμή μόνο εις το πρώτον Κράτος.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, προσκομίζονται: α) η από 11-1-2016 βεβαίωση του, η οποία βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2015 το καθαρό ποσό των 30.800€ και ότι πραγματοποιήθηκε παρακράτηση φόρου στην πηγή ποσού 3.476€ που καταβλήθηκε στην Γαλλία, β) η από 4-9-2017 βεβαίωση του, η οποία βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2016 το καθαρό ποσό των 38.800€ και ότι πραγματοποιήθηκε παρακράτηση φόρου στην πηγή ποσού 4.869€ που καταβλήθηκε στην Γαλλία και γ) η από 1-2-2018 βεβαίωση του, η οποία βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2017 το καθαρό ποσό των 30.800€ και ότι πραγματοποιήθηκε παρακράτηση φόρου στην πηγή ποσού 3.524€ που καταβλήθηκε στην Γαλλία. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν είναι εφαρμοστέο το άρθρο 19

της ΣΑΔΦ που αφορά σε καθηγητές που απασχολούνται στο έτερο κράτος για διάστημα παραμονής μη υπερβαίνον τα 2 έτη, αλλά το άρθρο 13 της ΣΑΔΦ.

Επειδή, όπως ρητά ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις της ΣΑΔΦ, σε περίπτωση που η αμοιβή που λαμβάνει κάτοικος του ενός κράτους προέρχεται από εργοδότη στο έτερο κράτος και ο φορολογούμενος διαμένει στο έτερο κράτος χρονικά διαστήματα μικρότερα των 183 ημερών κατά το οικείο φορολογικό έτος, τότε οι αμοιβές αυτές φορολογούνται στο κράτος της κατοικίας του φορολογούμενου.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως ομολογείται και αποδεικνύεται με την κρινόμενη προσφυγή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε 8 ημερήσια ταξίδια στη Γαλλία καθένα από τα έτη 2015 και 2016.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων απότων 30.800€ καθαρά για το έτος 2015 και 38.800€ καθαρά για το έτος 2016, υπάγονται σε φορολόγηση αποκλειστικά στην Ελλάδα και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η Ελλάδα δεν έχει ούτε δικαίωμα ούτε δυνατότητα φορολόγησης αυτών των εισοδημάτων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 21 του ν.δ.4386/1964 (Φ.Ε.Κ. 192/3-9-1964, τ. Α' και 77/3-5-1965, τ. Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας Συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος»:

«Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθεί δια του ακολούθου 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 των ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1067/ 20-3-2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013»:

«Άρθρο 9

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του 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 (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β'). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.»

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος στη Γαλλία πρέπει να εκπέσει από τον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος για το συγκεκριμένο ποσό, όπως ρητά ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013, της προαναφερθείσας ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας-Γαλλίας και της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1067/ 20-3-2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 6-9-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως προς τον ισχυρισμό ότι η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης των συγκεκριμένων εισοδημάτων

- Την αποδοχή αυτή ως προς τον ισχυρισμό ότι από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος πρέπει να εκπέσει ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε στη Γαλλία και τη διενέργεια από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.