



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-01-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης:7

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 06/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/13-07-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/13-07-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η 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 06-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Στις 04-07-2018 ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της εν λόγω φορολογικής δήλωσης κρίθηκε απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών και προς τούτο κλήθηκε ο προσφεύγων για να τα προσκομίσει εντός πέντε ημερών σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4174/2013. Μετά τον έλεγχο η ΔΟΥ Έδεσσας διέγραψε το ποσό των 28.716,49€ από τον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ.2 , 4, και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης η Ελλάδα».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 ισχυριζόμενος ότι κατά παράβαση νόμου επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος δια της προσβαλλόμενης πράξης, κατά το μέρος που με αυτήν δεν μειώθηκε ο αναλογών σε αυτόν φόρος με το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην Κυπριακή Δημοκρατία για το ίδιο εισόδημα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται το άρθρο 9 του Ν 4172/2013, καθώς και τα άρθρα 9 και 21 του ΑΝ 573/27-09-1968 περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι *“1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.”*

Επειδή, στο άρθρο 7 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,*
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,*
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και*
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.”*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν 4172/2013 *“Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.”*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4172/2013

“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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/30-01-2014 “ 1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.”

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι “1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα”.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 τόσο της ΠΟΛ 1068/2018 , με την οποία ρυθμίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, ορίζεται ότι “Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, οι φορολογούμενοι

ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός 5 εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με την [παρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΔ](#).

Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την [παραγρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013](#) (ΚΦΔ). "

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 "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 διάθεσή 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, με το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση φορολογικών δηλώσεων για τις οποίες οι φορολογούμενοι κλήθηκαν μετά την 01-01-2014 να προσκομίσουν παραστατικά για έλεγχο στη ΔΗΛΕΔ ή στη ΔΟΥ προκειμένου να οριστικοποιηθεί η δήλωσή τους και δεν ανταποκρίθηκαν. Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, από 01-01-2014 και μετά ισχύουν οι διατάξεις του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) και συνεπώς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 32, 37, 54 και 62 του ως άνω νόμου. Ιδιαίτερα τονίζεται ότι η έκδοση και κοινοποίηση της πράξης πρέπει να πραγματοποιείται με βάση το άρθρο 37 του ΚΦΔ και να δίνεται προσοχή ώστε να αναφέρονται τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός, όπως ορίζει η παραγρ.3 του άρθρου 32 του πιο πάνω νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και ενώ ο προσφεύγων προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή παραστατικά για έλεγχο προκειμένου να οριστικοποιηθεί η εμπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η ΔΟΥ Έδεσσας προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτοντας το σύνολο του δηλωθέντος στον κωδικό 683 ποσού παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή 28.716,49€ χωρίς να αναφέρει εγγράφως τα στοιχεία βάσει των οποίων προέκυψε ο προσδιορισμός του φόρου.

Κατά συνέπεια, δια της παρούσας απόφασης, ακυρώνεται η με αριθμό ειδοποίησης/13-07-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 **για τυπική πλημμέλεια**, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 23 & 32 του Ν. 4174/13.

Επειδή, στο άρθρο 36§1 & 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: " 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να

γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)β) γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.”

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς..... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.”

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ’ αριθ. πρωτ./06-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:..... και την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/13-07-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 για τυπική πλημμέλεια. Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε εκ νέου προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, αφού εφαρμόσει την προβλεπόμενη διαδικασία της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 με βάση το σκεπτικό της απόφασης.

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.