



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/02/2019

Αριθμός απόφασης: 732

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά **α)** του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών

προσώπων οικ. έτους 2010(εισοδήματα 01.01.2009-31.12.2009) με βάση τροποποιητική δήλωση (αρ.δηλ....., αρ.χρημ.κατ.....,αρ.ειδ.....), **β)** του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011(εισοδήματα 01.01.2010-31.12.2010) με βάση τροποποιητική δήλωση (αρ.δηλ....., αρ.χρημ.κατ.....,αρ.ειδ.....),**γ)** του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012(εισοδήματα 01.01.2011-31.12.2011) με βάση τροποποιητική δήλωση (αρ.δηλ.....,αρ.χρημ.κατ...../.....,αρ.ειδ.....), **δ)** του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013(εισοδήματα 01.01.2012-31.12.2012) με βάση τροποποιητική δήλωση (αρ.δηλ.....,αρ.χρημ.κατ...../.....,αρ.ειδ.....)του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 /2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντα.
6. Τα ανωτέρω αναφερόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. ετών 2010-2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στις 17/10/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 (περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών), υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος(**σχ.1-4**)οικ. έτους 2010(Εισοδήματα 01.01.2009-31.12.2009), οικ. έτους 2011(Εισοδήματα 01.01.2010-31.12.2010), οικ. έτους 2012(Εισοδήματα 01.01.2011-31.12.2011), οικ. έτους 2013(Εισοδήματα 01.01.2012-31.12.2012),με τις οποίες πλην άλλων δήλωσε, καθαρό ποσό από μισθούς κλπ αλλοδαπής προέλευσης - Βέλγιο (ΚΩΔ.389) και τον φόρο που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (ΚΩΔ.651), όπως τα ποσά εισοδήματος και φόρου αναγράφονται αντίστοιχα στις φορολογικές δηλώσεις και τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας ετών 2009-2012 της Ομοσπονδιακής Αρχής Οικονομικών, Γενική Φορολογική Διοίκηση, Iedeberg Βελγίου (επικυρωμένα φωτοαντίγραφα, με επίσημη μετάφραση του Υπουργείου Εξωτερικών), με την επισήμανση επί της μετάφρασης, έπεται η επισημείωση (Apostille), που προσκομίζει και επικαλείται

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προεβη στην εκκαθάριση των ανωτέρω φορολογικών δηλώσεων, για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης-Βέλγιο, χωρίς να λάβει υπόψη τα ποσά φόρου που

παρακρατήθηκαν στα εισοδήματα αυτά (αλλοδαπής προέλευσης-Βέλγιο,) και προσδιόρισε το τελικό (χρεωστικό) ποσό φόρου με βάση τις κλίμακες όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2238/1994(ΚΦΕ), για το οικ. έτος 2010(χρήση 2009) στο ποσόν ύψους 17.813,24 €, για το οικ. έτος 2011(χρήση 2010) στο ποσόν ύψους 18.831,62 €, για το οικ. έτος 2012(χρήση 2011) στο ποσόν ύψους 23.658,98€ και για το οικ. έτος 2013(χρήση 2012) στο ποσόν ύψους 32.918,67 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση ως προς τη νομιμότητα και την ορθότητα των προσβαλλόμενων εκκαθαριστικών σημειωμάτων και κάθε άλλης συναφούς πράξης, την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικής, δυνάμει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής κατ' απόκλιση από τα δεδομένα των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, καθώς η Φορολογική Αρχή απέκλινε ουσιωδώς από τα δεδομένα των υποβληθεισών Τροποποιητικών Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος οικ. ετών 2010-2013 και προέβη στην εκκαθάριση αυτών, ήτοι στον προσδιορισμό του αναλογούντος φόρου, αφενός μεταβάλλοντας οίκοθεν το ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθούς αλλοδαπής και αφετέρου αγνοώντας το δηλωθέν ποσό καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, χωρίς να έχει τη σχετική εξουσία να το πράξει και χωρίς, σε κάθε περίπτωση, να διαλάβει την απαιτούμενη εκ του νόμου ειδική αιτιολογία.
- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα επί μισθού καταβληθέντος στο Βέλγιο σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, χωρίς να αναγνωρίζεται προς έκπτωση το ποσό φόρου, που καταβλήθηκε για την ίδια αιτία στο Βέλγιο. Από τις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Βελγίου ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι το εισόδημα, το οποίο αποκτά φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την παροχή μισθωτής εργασίας στο Βέλγιο, φορολογείται μεν στην Ελλάδα, πλην όμως, προς τον σκοπό αποφυγής της διπλής φορολογήσεώς του, εκπίπτει από τον αναλογούντα στην Ελλάδα φόρο επί του εισοδήματος αυτού ποσό φόρου ίσο προς τον φόρο εισοδήματος, που έχει καταβληθεί για το εισόδημα αυτό στο Βέλγιο. Η δε ως άνω υποχρέωση αναγνωρίσεως προς έκπτωση του ποσού φόρου, που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το ίδιο αυτό εισόδημα, που τυγχάνει φορολογητέο στην Ελλάδα, αφ' ης στιγμής απορρέει από την εν λόγω Σ.Α.Δ.Φ., ήτοι από διεθνή σύμβαση της Χώρας μας, προσλαμβάνει υπερνομοθετικό χαρακτήρα και υπερισχύει, σύμφωνα και με τη διάταξη του άρθρου 28§1 του Συντάγματος, κάθε διατάξεως της εσωτερικής νομοθεσίας, η οποία είτε αντιτίθεται σε αυτή είτε περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της.
- Η παραγραφή του δικαιώματος του φορολογουμένου προς επιστροφή φόρου συνδέεται άρρηκτα με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου. Επομένως, εφ' όσον για οποιονδήποτε λόγο αναβιώνει το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου,

επανέρχεται και η αντίστοιχη αξίωση του φορολογουμένου προς επιστροφή τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Στη δε περίπτωση της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εντάσσεται εννοιολογικά και η αναγνώριση καταβληθέντος με οποιονδήποτε τρόπο φόρου προς μείωση του καταλογιζομένου από τη Φορολογική Αρχή φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 18 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 18 Υποβολή φορολογικής δήλωσης

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.[.....]»

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.[.....]».

Επειδή στο άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016 περί «Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» ορίζεται:

Άρθρο 57 Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων

1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι και τις 30.9.2016.(Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.1 (μέχρι και τις 31.5.2017) παρατάθηκε από τότε που έληξε, αρχικά μέχρι και τις 30.9.2017, στη συνέχεια μέχρι και τις 31.10.2017 και τέλος μέχρι και τις 25.11.2017, με την

παρ.1 άρθρου 30 Ν.4474/2017,ΦΕΚ Α 80,όπως αυτή αντικαταστάθηκε διαδοχικά με το άρθρο δέκατο τέταρτο Ν.4490/2017,ΦΕΚ Α 150/11.10.2017 και με το άρθρο 11 Ν.4499/2017,ΦΕΚ Α 176/21.11.2017.

Επειδή, στο άρθρο 9 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 9 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου

« παρ.1. α) Το εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και μισθούς με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης για παροχή υπηρεσιών υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:[.....]

παρ.9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

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..[.....]»

Επειδή, στο άρθρο 57 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 57 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

«α) Με βάση την κλίμακα μισθωτών - συνταξιούχων της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2 του άρθρου 9, στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα.»

Επειδή, στα άρθρα 2,15 και 22 του ν. 3407/2005 Σύμβαση με Βέλγιο αποφυγής διπλής φορολογίας-πρόληψη φοροδιαφυγής, ορίζεται ότι:

« ΑΡΘΡΟ 2 ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΚΑΛΥΠΤΟΝΤΑΙ

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους επί τον εισοδήματος, οι οποίοι επιβάλλονται για λογαριασμό του ενός συμβαλλομένου Κράτους, των πολιτικών υποδιαιρέσεών του ή των τοπικών αρχών αυτών ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Ως φόροι επί του εισοδήματος θεωρούνται οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα ή επί στοιχείων εισοδήματος συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί της ωφέλειας που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι επί των οποίων εφαρμόζεται η Σύμβαση είναι κυρίως:

α) Όσον αφορά στην Ελλάδα:

1. ο φόρος επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων,
2. ο φόρος επί του εισοδήματος των νομικών προσώπων συμπεριλαμβανομένων των προεισπράξεων και των παρακρατήσεων στην πηγή καθώς και των συμπληρωματικών φόρων επί των ως άνω φόρων (καλούμενοι εφεξής "ελληνικός φόρος").

β) Όσον αφορά στο Βέλγιο:

1. ο φόρος των φυσικών προσώπων

2. ο φόρος των εταιρειών
3. ο φόρος των νομικών προσώπων
4. ο φόρος των μη κατοίκων
5. ειδική εισφορά εξομοιούμενη με το φόρο φυσικών προσώπων,

ΑΡΘΡΟ 15 ΕΞΑΡΤΩΜΕΝΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που κάτοικος ενός συμβαλλόμενου Κράτους λαμβάνει λόγω έμμισθης απασχόλησης φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν αυτή η απασχόληση ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Κράτος οι λαμβανόμενες αμοιβές μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παρ. 1, οι αμοιβές που λαμβάνει κάτοικος ενός συμβαλλόμενου Κράτους, λόγω έμμισθης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος, φορολογούνται μόνο στο πρώτο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος διαμένει στο άλλο κράτος για μια χρονική περίοδο ή περιόδους, που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες σε μια 12μήνη περίοδο που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος και

β) οι αμοιβές καταβάλλονται από εργοδότη ή για λογαριασμό εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) οι αμοιβές δεν βαρύνουν μόνιμη εγκατάσταση η καθορισμένη βάση την οποία διατηρεί ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις τον παρόντος άρθρου, οι αμοιβές που καταβάλλονται για έμμισθη απασχόληση σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές,

φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο που φορολογούνται τα εισοδήματα που προέρχονται από την εκμετάλλευση αυτών των πλοίων ή αεροσκαφών.

ΑΡΘΡΟ 22 ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

«1. Όσον αφορά στην Ελλάδα, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Όταν κάτοικος της Ελλάδας αποκτά εισοδήματα, που σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης φορολογούνται στο Βέλγιο, η Ελλάδα εκπίπτει από το φόρο που επιβάλλει επί των εισοδημάτων αυτού του κατοίκου, ποσό φόρου ίσο προς το φόρο εισοδήματος που έχει καταβληθεί στο Βέλγιο.

Η έκπτωση αυτή, όμως, δεν μπορεί να υπερβαίνει το τμήμα του φόρου εισοδήματος, που υπολογίζεται πριν από την έκπτωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που φορολογούνται στο Βέλγιο.[.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 23, 28, και 32 του ν. 4174/2013:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Άρθρο 32 Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου .

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.

Άρθρο 34 Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.....».

Επειδή με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«...2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του....».

Επειδή, ο προσφεύγων στις 17/10/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 (περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών), υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος **(σχετ.1-4)** οικ. έτους 2010 (Εισοδήματα 01.01.2009-31.12.2009), οικ. έτους 2011 (Εισοδήματα 01.01.2010-31.12.2010), οικ. έτους 2012 (Εισοδήματα 01.01.2011-31.12.2011), οικ. έτους 2013 (Εισοδήματα 01.01.2012-31.12.2012), με τις οποίες πλην άλλων δήλωσε, καθαρό ποσό από μισθούς κλπ αλλοδαπής προέλευσης-Βελγιο (ΚΩΔ,389) και τον φόρο που καταβλήθηκε στο εξωτερικό(ΚΩΔ.651) ως εξής:

Οικ. έτος / χρήση	Καθαρό ποσό από μισθούς κλπ αλλοδαπής προέλευσης (ΚΩΔ.389)	Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (ΚΩΔ.651)
2010 (χρήση 2009)	47.960,61 ευρώ.	21.933,05 ευρώ.
2011 (χρήση 2010)	46.519,87 ευρώ.	20.004,33 ευρώ.
2012 (χρήση 2011)	52.565,25 ευρώ.	25.015,48 ευρώ.
2013 (χρήση 2012)	59.260,24 ευρώ.	26.651,29 ευρώ.

και επικαλείται τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας ετών 2009-2012 της Ομοσπονδιακής Αρχής Οικονομικών, Γενική Φορολογική Διοίκηση, Iedeberg Βελγίου (επικυρωμένα φωτοαντίγραφα, με επίσημη μετάφραση του Υπουργείου Εξωτερικών), με την επισήμανση επί της μετάφρασης, έπεται η επισημείωση (Apostille).

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη στην εκκαθάριση των ανωτέρω φορολογικών δηλώσεων, για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης-Βέλγιο, προσδιόρισε το τελικό (χρεωστικό) ποσό φόρου με βάση τις κλίμακες όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2238/1994(ΚΦΕ), χωρίς να λάβει υπόψη τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν στα εισοδήματα αυτά (αλλοδαπής προέλευσης-Βέλγιο) όπως ορίζεται στην παρ.9 του ίδιου άρθρου, ως εξής:

Οικ. έτος / χρήση	Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φ.Π.	Εισοδήματα αλλοδαπής	Τελικό Χρεωστικό Ποσό
2010 (χρήση 2009)	Αρ.δηλ....., Α.Χ.Κ....., Αρ.Ειδ.....	62.896,94 €	17.813,24 €
2011 (χρήση 2010)	Αρ.δηλ....., Α.Χ.Κ....., Αρ.Ειδ.....	61384,87 €	18.831,62 €
2012 (χρήση 2011)	Αρ.δηλ....., Α.Χ.Κ....., Αρ.Ειδ.....	68.141,38 €	23.658,98€
2013 (χρήση 2012)	Αρ.δηλ....., Α.Χ.Κ....., Αρ.Ειδ.....	74.353,41 €	32.918,67€

Επειδή από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος συνάγεται ότι προκειμένου να διατηρηθεί αλώβητος ο πυρήνας του συνταγματικά προστατευόμενου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δε δικαιούται να τροποποιήσει οιοδήποτε δεδομένο της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου, η οποία ούτως ή άλλως αποτελεί δεσμευτικό για τον φορολογούμενο τίτλο. Η εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περιορίζεται σε διόρθωση τυπικών σφαλμάτων (λόγου χάρη: διόρθωση αθροίσεων, αποκατάσταση

αναριθμητισμών κ.ο.κ.) ή σε μη λήψη υπόψη μειωτικού του φορολογητέου εισοδήματος ποσού, εάν αυτό δεν συνοδεύεται από τα νόμιμα δικαιολογητικά. Τυχόν ευρύτερη εξουσία του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. επί του σώματος της δήλωσης φορολογίας θα παραβίαζε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, αφού αυτή η παρέμβαση θα λάμβανε χώρα χωρίς τη συνδρομή του φορολογούμενου. Απεναντίας και δεδομένου του γεγονότος ότι, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης και τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα, για τον λόγο αυτό ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διατηρεί ευρύτατες εξουσίες ελέγχου για τον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται είτε να βεβαιώσει το φόρο (αρχικό ή πρόσθετο), που προκύπτει με βάση την δήλωση του υπόχρεου, εάν αυτός πεισθεί για την ακρίβεια και την αλήθεια των δηλούμενων από τον υπόχρεο στοιχείων, είτε να βεβαιώσει το φόρο, με βάση τον έλεγχο που αυτός πραγματοποίησε, αφού πρώτα συντάξει σχετική έκθεση και εκδώσει και κοινοποιήσει στο φορολογούμενο πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, τηρουμένων των διατάξεων περί παραγραφής επί της οποίας ο φορολογούμενος έχει πάντοτε δικαίωμα να αιτηθεί την διοικητική ή δικαστική του προστασία. Αντίθετα η ενέργεια της φορολογικής αρχής να τροποποιήσει τα δεδομένα της δήλωσης του υπόχρεου δεν προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και παραβιάζει τελικώς το συνταγματικό δικαίωμα του υπόχρεου για προηγούμενη ακρόαση (Αριθμ. Απόφ. 989/2002 Διοικ. Πρωτ. Αθηνών).

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας(Μητρώο-TAXIS), τα οικ. έτη 2010-2013 (χρήσεις 2009-2012) είναι κάτοικος Ελλάδος, συνεπώς υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του. (άρθρο 2 ν.2238/1997 Κ.Φ.Ε.). Ο προσφεύγων με τις από 17/10/2017, τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2010-2013(χρήσεις 2009-2012), δηλώνει, ως όφειλε, τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, εισοδήματα που απέκτησε στο Βέλγιο, χώρα_με την οποία η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.), για τα οποία εισοδήματα έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος, όπως προκύπτει από τα εκκαθαριστικά σημειώματα της Ομοσπονδιακής Αρχής Οικονομικών, Γενική Φορολογική Διοίκηση, Iedeberg Βελγίου, ως εκ τούτου με την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων οικ. ετών 2010-2013(χρήσεων 2009-2012) για το εισόδημα που προέκυψε στην αλλοδαπή_ θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο φόρος εισοδήματος της αλλοδαπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.2238/12994(Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, η παραγραφή που προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995, αφορά απαίτηση προς επιστροφή αχρεώστης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος, και αποδοθέντος στο Δημόσιο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.