



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 12.07.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2251

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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 18.03.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του " του", με ΑΦΜ, κατοίκου, , κατά της από 14.02.2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ (αρ. δήλωσης , αρ. χρημ. καταλόγου .../. αρ. ειδοποίησης) με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής 277.684,94 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.03.2019 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:

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 14.02.2019, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 229.218,42 € πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 47.816,52 € και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικά ποσό 277.684,94 €

Η ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε χωρίς να αφαιρεθούν οι φόροι που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή από αμοιβές ως – ελεύθερος επαγγελματίας (.....) στο εξωτερικό, καθόσον ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει το σύνολο των βεβαιώσεων από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές, με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.) .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας της από 14.02.2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
2. την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης
3. την επιστροφή εντόκως από της καταβολής ή άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1026/2014 συστήνουν μία άκρως γραφειοκρατική και απολύτως χρονοβόρα και απαιτητική διαδικασία, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη χωρίς να ληφθούν υπόψη το σύνολο των βεβαιώσεων από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

“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”.

Άρθρο 67. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου

“6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 16. Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα

“1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον

προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.”.

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”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1026/22.1.2014 με Θέμα: Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013.

“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 ωστόσο στην [ΠΟΛ.1067/20.3.2015](#) με την οποία παρέχονται «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. [4172/2013](#)» προβλέπονται για την πίστωση φόρου αλλοδαπής τα ακόλουθα:

“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.

3. Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 72](#) του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014 και μετά”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 εγκύκλιο με Θέμα: Εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών, λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών από τους φορολογούμενους - φυσικά πρόσωπα. Έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου.

“..... Να προχωρήσουν οι Δ.Ο.Υ. στην εκκαθάριση των δηλώσεων που βρίσκονται σε εκκρεμότητα, να εκδώσουν τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τα στοιχεία που τυχόν έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή όσα στοιχεία έχουν στη διάθεσή τους, σύμφωνα με την παραγρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και να τις κοινοποιήσουν στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου νόμου.....”.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 2](#) του [άρθρου 9](#) του ν. [4174/2013](#): “Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας”.

Επειδή, ορθά και νόμιμα έγινε η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις (άρθρο 32 παρ. 2 ν. 4174/2013), με την υποβολή της εμπρόθεσμης κατάθεσης της δήλωσης φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, η εμπρόθεσμη συλλογή και προσκόμιση των απαιτούμενων δικαιολογητικών στη φορολογική αρχή, προκειμένου να ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς και καταβληθείς φόρος στην αλλοδαπή για αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας στο εξωτερικό, βαραίνει αποκλειστικά και μόνο τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, “Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση”.

Επειδή, ο προσφεύγων παράλειψε να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., το σύνολο των βεβαιώσεων από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές, με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), με το ποσό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, από αμοιβές του ως ελεύθερος επαγγελματίας (.....), προκειμένου να υπολογισθούν στην εκκαθάριση του φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, με το σύνολο των ως άνω αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να προσδιοριστεί ορθά ο φόρος εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /18.03.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του " του ", με ΑΦΜ , και την επικύρωση της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 14.02.2019, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α2**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.