



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 27.03.2020

Αριθμός απόφασης: 642

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** με Α.Φ.Μ., κάτοικου, οδός, αρ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας: α)της με αριθ. ειδοποίησης κι ημερομηνία έκδοσης/2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), β)της με αριθ. ειδοποίησης κι ημερομηνία έκδοσης/2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, φορ. έτους 2014 και γ)της με αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν.4174/2013 που αφορά τη χρήση 1.01.2014-31.12.2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α)Τη με αριθ. ειδοποίησης κι ημερομηνία έκδοσης/2019 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με βάση την 1η τροποποιητική

δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), β)τη με αριθ. ειδοποίησης κι ημερομηνία έκδοσης/2019 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, φορ. έτους 2014 και γ)τη με αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας που αφορά τη χρήση 1.01.2014-31.12.2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 5.12.2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της-..... **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., 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)Κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής της 1ης τροποποιητικής δήλωσης υπαιτιότητας φορολογούμενου για το οικ. έτος 2014, μετά την κοινοποίηση σε αυτήν εντολής ελέγχου και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 389 «καθαρό εισόδημα από μισθούς κλπ αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 46.313,00 ευρώ και στον κωδ. 651 «φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (περ. β' παρ. 9 άρθρ. 9 Κ.Φ.Ε.» το ποσό των 11.825,29 ευρώ. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης/2019 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλ./...) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 13.301,60 ευρώ, πλέον προκαταβολή φόρου ποσού 81,74 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 7.847,44 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 959,36 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό 22.190,14 ευρώ, έναντι αρχικού χρεωστικού 971,45 ευρώ (σχετ. η με αριθ. ειδ./2014 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2014 με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση).

β)Κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής της 1ης τροποποιητικής δήλωσης υπαιτιότητας φορολογούμενου για το φορ. έτος 2014, μετά την κοινοποίηση σε αυτήν εντολής ελέγχου και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 389 «καθαρό εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει το δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 22.099,00 ευρώ και στον κωδ. 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα της περ. 16» το ποσό των 6.550,00 ευρώ. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης/2019 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλ./...) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορ. έτους 2014 (χρήση 2014), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.426,23 ευρώ, πλέον συμβ/να

ποσά 250,19 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 678,82 ευρώ, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό 6.005,24 ευρώ, έναντι αρχικού χρεωστικού 1.968,56 ευρώ (σχετ. η με αριθ. ειδ./2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορ. έτους 2014 με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση).

γ)Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας εξέδωσε τη με αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 του ν.4174/2013 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.678,93 ευρώ, σύμφωνα με την από 24.10.2019 Έκθεση-διαπίστωση παράβασης άρθρου 58 του ν.4174/2013 επί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Σύντομο ιστορικό

Η προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, κατά τις χρήσεις 2012-2013 και για τα φορολογικά έτη 2014-2016, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών πολιτικού μηχανικού.

Σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε η με αριθ./...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αρ. πρωτ. εισ./2018 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συν/νη την από 28.09.2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94, ν.3888/2010, ν.4172/2013 και ν.4174/2013 των υπαλλήλων του τμήματος Δ1 Λαμίας – Δ΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε εξαιτίας της λήψης ανώνυμης καταγγελίας για φυσικά πρόσωπα και ομάδες επαγγελματιών του που σχετίζονται με θέματα διαφθοράς και φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με την από 24.10.2019 Έκθεση-διαπίστωση παράβασης άρθρου 58 του ν.4174/2013 επί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθ./2014 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φ.π. φορ. έτους 2014, στην οποία δήλωσε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και αντίστοιχα τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Ωστόσο, κατά την εκκαθάριση της ως άνω εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 καθώς και της εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, δεν έγινε έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό σε χώρα που υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. επειδή: α)υποβλήθηκε μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/14.03.2012 η οποία εξεδόθη βάσει της με αριθ. 408/2011 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. και β)τα δικαιολογητικά που υποβλήθηκαν δεν ήταν αυτά που προέβλεπε η ΠΟΛ 1026/2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων, την έντοκη επιστροφή του ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς, την κλήση σε ακρόαση ενώπιον της υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της προσφυγής της προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται νόμιμου ερείσματος και αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτέες. Η Φορολογική Αρχή αφενός θεωρεί το σύνολο των αποκτηθέντων εισοδημάτων αλλοδαπής από μισθωτή εργασία ως φορολογητέο στην Ελλάδα και αφετέρου αγνοεί τα ποσά που καταχωρήθηκαν στον κωδικό 651 του εντύπου Ε1 και αφορούσαν στον φόρο που καταβλήθηκε στο εξωτερικό, σε χώρες με τις οποίες υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., τον οποίο δεν συμψηφίζει με τον αναλογούντα στα ανωτέρω εισοδήματα φόρο στην Ελλάδα. Όσον αφορά την φορολόγηση στην Ελλάδα, στο πρόσωπο φορολογούμενου φορολογικού κατοίκου Ελλάδος εισοδήματος αποκτηθέντος στην αλλοδαπή, ο αναλογών στο εισόδημα αυτό φόρος στην Ελλάδα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για το εισόδημα αυτό στην αλλοδαπή, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 καθώς και τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Γαλλίας και Ελλάδος-Γερμανίας. Περαιτέρω σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42§4 του ν.4174/2013, ο χρονικός περιορισμός αφορά μόνο την περίπτωση αξιώσεως επιστροφής φόρου και δεν καταλαμβάνει την περίπτωση της αναγνωρίσεως παρακρατηθέντος φόρου προς συμψηφισμό με τον αναλογούντα φόρο, η οποία θα πρέπει να ενεργείται χωρίς χρονικό περιορισμό και χωρίς εξάρτηση από τον μηχανισμό της παραγραφής. Άλλωστε, η παραγραφή του δικαιώματος του φορολογούμενου προς επιστροφή φόρου συνδέεται άρρηκτα με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, έτσι για οποιοδήποτε λόγο αναβιώνει το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, επανέρχεται και η αντίστοιχη αξίωση του φορολογούμενου προς επιστροφή τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (σχετ. η με αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η με αριθ. 19590/2017 απόφαση του Δ.Π.Α., η με αριθ. 4140/2018 απόφαση του Δ.Ε.Α.).
- Επιφυλάσσεται να αποδείξει μόλις συγκεντρώσει τα απαραίτητα έγγραφα ότι κατά τα επίμαχα έτη 2013 και 2014 αποτελούσε κατ' ουσίαν φορολογικό κάτοικο Γαλλίας και δεν υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα αναφορικά με το αποκτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημά της. Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στη Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος - Γαλλίας (που κυρώθηκε με το Ν.Δ. 4386/1964) και στη Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος- Γερμανίας (που κυρώθηκε με τον Α.Ν. 52/1967) ο μισθός που αποκτά ένα πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδος στη Γαλλία ή στη Γερμανία, φορολογείται μόνον εκεί. Ακόμη κι αν το επίμαχο εισόδημα ήθελε θεωρηθεί φορολογητέο στην Ελλάδα, η Φορολογική Αρχή όφειλε να αναγνωρίσει προς έκπτωση από τον αναλογούντα στην Ελλάδα φόρο εισοδήματος, τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «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 έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα 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.».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, η προσφεύγουσα δεν υπήρξε κατά τα επίμαχα έτη φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία 3.11.2009 με δραστηριότητα υπηρεσίες μηχανικών για οικοδομικά έργα, με έδρα τη, οδός, αρ. και έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία 31.12.2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει τη φορολογική κατοικία της στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά της που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά της που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013.

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Γαλλίας, που κυρώθηκε με το Ν.Δ.4386/1964 και συγκεκριμένα στο άρθρο 13 παρ. 1&2 αυτής ορίζεται ότι: «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 και εφ' όσον η απασχόλησις δεν γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους αι ούτω κτώμενοι 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 διαμένει 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 η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους,».

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Γερμανίας, που κυρώθηκε με τον Α.Ν. 52/1967 «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της

φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» και ειδικότερα στο άρθρο XI αυτής, ορίζεται ότι: « 1. Εισόδημα κτώμενον υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθεί μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσιν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητος του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει. Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τας προηγουμένας διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπο προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεοράσεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις. 2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις τό έτερον τούτο Κράτος. 3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 2 αποζημίωσις κτωμένη υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηθεί μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν κράτος εάν: α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος και β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.9 του άρθρου. 9 του ν. 2238/94, σχετικά με τον υπολογισμό και την καταβολή του φόρου, ορίζεται ότι:

«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..

Επίσης, ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ 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, εξαιρουμένων των κρατών που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών της παραγράφου 5 και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51Α του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 15 του ν. 3842/2010, 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 στην εγκύκλιο Ε 2204/24.12.2019 με θέμα: «Έκπτωση παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά τη διενέργεια άμεσου προσδιορισμού φόρου ή την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου» δίνονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

«Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για τα οικονομικά έτη έως και το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του νόμου 2238/1994 και ειδικότερα τα άρθ. 9 (παρ. 9) και 10 (παρ. 3 και 4), για τα φυσικά πρόσωπα και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του νόμου 2238/1994, καθώς και το άρθ. 109 (παρ. 4) για τα νομικά πρόσωπα. Επιπλέον, στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου 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. Περαιτέρω, για την παραγραφή φορολογικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου που γεννήθηκαν ως τις 31.12.2013 εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, η οποία ορίζει ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από την καταβολή. Η παραγραφή όμως που προβλέπεται στη διάταξη αυτή αφορά μόνο απαίτηση προς επιστροφή αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος, και αποδοθέντος στο Δημόσιο, ή προκαταβληθέντος φόρου, ή φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, ζήτημα παραγραφής δεν τίθεται για παρακρατηθέντα / προκαταβληθέντα ποσά που εκπίπτουν από (συμψηφίζονται με) τη φορολογική υποχρέωση βάσει δήλωσης, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου και η έκπτωση των φόρων αυτών διενεργείται

ανεξάρτητα από το γεγονός εάν ο φορολογούμενος έχει υποβάλει εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Β. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για οικονομικά έτη μετά το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (σχετικό το άρθρο 72 παρ. 25 αυτού και ειδικότερα οι διατάξεις του άρθ. 67 (παρ. 6), για τα φυσικά πρόσωπα, και αυτές του άρθρου 68 (παρ. 3) για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες). Επιπλέον για την παραγραφή αξιώσεων επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεώστητα εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής Κ.Φ.Δ.), η οποία ορίζει ότι η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.

Γ. Από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι εκπίπτει κατά τον υπολογισμό του φόρου κάθε παρακρατούμενος ή προκαταβληθείς φόρος και φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η διαφορά επιστρέφεται σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ., ενώ η παραγραφή εξετάζεται μόνον για το ποσό του οποίου αξιώνεται η επιστροφή.

Επομένως, σε κάθε πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει φορολογικής δήλωσης, καθώς και σε κάθε άμεσο προσδιορισμό φόρου που διενεργείται με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτουν ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο φόρος που προκαταβλήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με τους εκάστοτε ισχύοντες περιορισμούς στην περίπτωση του τελευταίου.

Όλα τα παραπάνω ισχύουν και κατά την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες, πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση, εκτός από τα στοιχεία που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (πχ. βεβαιώσεις αποδοχών που οι υπόχρεοι φορείς - εργοδότες, ασφαλιστικοί οργανισμοί κλπ έχουν αποστείλει ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση).

Κάθε εγκύκλιος ή οδηγία κατά το μέρος που αντιτίθεται στην παρούσα παύει εφεξής να ισχύει.

Τυχόν φόροι που αποδόθηκαν κατά την εφαρμογή αντίθετων οδηγιών ή εγκυκλίων, στο πλαίσιο εφαρμογής του νόμου 2238/1994, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το αίτημα της προσφεύγουσας για έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με τον αναλογούντα φόρο στην Ελλάδα βάσιμα προβάλλεται.

Επειδή όμως σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ:

«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, εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην αρμόδια Φορολογική Αρχή τα ως άνω οριζόμενα στην ΠΟΛ 1026/2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ δικαιολογητικά, ως όφειλε, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της-..... **του** με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αρ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.