



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1666

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου

της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/30-03-2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός, κατά της υπ' αρ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλόγου/....., αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 10/12/2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αρ. ειδοποίησης/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/03/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του 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:

Με την με αριθ. ειδοποίησης/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της ΑΑΔΕ, βεβαιώθηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου για καταβολή ύψους 14.862,65€.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλλε την 08/08/2013 την με αρ. πρωτ. αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, ζητώντας τη μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορωπίου.

Εν συνεχεία, την 30/12/2014, ο προσφεύγων υπέβαλλε με επιφύλαξη την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει δικαιολογητικά ως προς τα εισοδήματα για τα οποία επιφυλάχθηκε, με αποτέλεσμα η δήλωσή του να εκκαθαριστεί με την έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή πράξης.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή επικουρικώς την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Κατά το οικονομικό έτος 2014 (1/1/2013 - 31/12/2013) ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (Γαλλίας) και εργαζόταν ως μισθωτός στη γαλλική εταιρεία «.....», η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα ελέγχων, επιθεωρήσεων και πιστοποιήσεων στο πλαίσιο σύμβασης απόσπασης από την ελληνική εταιρεία «.....». Το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στη γαλλική εταιρεία κατά το οικονομικό έτος 2014 συμπεριελήφθη στην υπ' αριθμ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ενώπιον των ελληνικών φορολογικών αρχών. Το ως άνω εισόδημα δεν έπρεπε να έχει προσυμπληρωθεί αυτόματα στην ελληνική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διότι κατά το οικείο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας και το εισόδημα αυτό είχε αποκτηθεί στη Γαλλία. Όπως συνάγεται από τις οικείες διατάξεις και γίνεται παγίως δεκτό από τη ελληνική φορολογική διοίκηση και νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου περί εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό προκύπτει στην αλλοδαπή αν η εργασία ή οι υπηρεσίες παρέχονται στην αλλοδαπή και ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του εργοδότη, τον τόπο καταβολής του εισοδήματος και τον τόπο κατοικίας του δικαιούχου αυτού.
- Όπως προκύπτει από τις συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας, αρχικά ορισμένου χρόνου και εν συνεχεία αορίστου χρόνου, που σύνηψε με την ελληνική εταιρεία και τις από 7.02.2011 και 4.03.2013 συμπληρωματικές ρήτρες στη σύμβαση αυτή, με τις οποίες συμφωνήθηκε η απόσπασή του στη γαλλική εταιρεία, κατά το οικονομικό έτος 2014 παρείχε τις υπηρεσίες του στη γαλλική εταιρεία σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης.
- Ειδικότερα, κατά το οικείο έτος είχε εγκατασταθεί μόνιμα στη Γαλλία, στην οποία έπρεπε να έχει φυσική παρουσία προκειμένου να παρέχει τις υπηρεσίες του στη γαλλική εταιρεία στην οποία όφειλε να απασχολείται ως μισθωτός 211 ημέρες ετησίως. Κατά συνέπεια, το εισόδημα που απέκτησε κατά το έτος αυτό, ποσού 42.103,33 Ευρώ, προήλθε αποκλειστικά από την ως άνω εργασία του στη γαλλική εταιρεία και το εισόδημα ποσού 42.103,33 Ευρώ του καταβλήθηκε ως αντάλλαγμα για την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στη γαλλική εταιρεία. Πρόκειται δε για εισόδημα το οποίο συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στις γαλλικές φορολογικές αρχές και για το οποίο φορολογήθηκε στη Γαλλία.
- Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι κατά το επίμαχο έτος (1.1.2013-31.12.2013) ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, εργάστηκε σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης αποκλειστικά για λογαριασμό της γαλλικής εταιρείας και το μοναδικό εισόδημα που απέκτησε

ανήλθε σε ποσό 42.103,33 Ευρώ και προήλθε αποκλειστικά από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στη γαλλική εταιρεία. Κατά συνέπεια, κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και του άρθρου 13 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας- Γαλλίας, για το εισόδημα αυτό, το οποίο αποκτήθηκε στη Γαλλία θα έπρεπε να φορολογείται αποκλειστικά στη Γαλλία, ως φορολογικός κάτοικος Γαλλίας. Εσφαλμένα συνεπώς οι ελληνικές φορολογικές αρχές προέβησαν στην έκδοση της προβαλλόμενης με την παρούσα πράξης διοικητικού προσδιορισμού καταλογίζοντας σε βάρος του φόρο εισοδήματος πλέον εισφοράς αλληλεγγύης συνολικού ποσού 14.862,65 Ευρώ.

- Επικουρικά, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι κατά το οικείο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τότε θα έπρεπε κατ' ορθή εφαρμογή και ερμηνεία των ως άνω διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και του άρθρου 13 της Σύμβασης να γίνει δεκτό ότι, το εισόδημα αυτό, το οποίο αποκτήθηκε στη Γαλλία, φορολογείται τόσο στη Γαλλία (κράτος πηγής) όσο και στην Ελλάδα (κράτος κατοικίας) και άρα, ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Γαλλία, συνολικού ποσού 2.155 Ευρώ, θα πρέπει να συνυπολογισθεί για τον καταλογισμό του τελικώς οφειλόμενου φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το κρινόμενο έτος 2013 ήταν αποδεδειγμένα φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, και το μοναδικό εισόδημα που απέκτησε προήλθε αποκλειστικά από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στη γαλλική εταιρεία στην οποία εργαζόταν ως μισθωτός. Κατά συνέπεια, το εν λόγω εισόδημα, εφόσον ήταν δεν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, θα έπρεπε να φορολογηθεί αποκλειστικά στη Γαλλία.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, το αίτημα του προσφεύγοντος με αριθ. πρωτ./2013, προκειμένου να του αναγνωριστεί ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής προκειμένου στη συνέχεια να μεταφέρει τον ΑΦΜ στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού απορρίφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορωπίου δυνάμει των με αρ. πρωτ./...../2014 και/...../2014 εγγράφων απαντήσεων του Προϊσταμένου της. Συνεπώς, κρίθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με αποτέλεσμα η εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, να διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που προβλέπονται για όσους έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων για την απόδειξη του ισχυρισμού του ότι κατά το επίμαχο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Βεβαίωση αποδοχών οικονομικού έτους 2014 που εκδόθηκε από την ελληνική εταιρεία για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στη γαλλική εταιρεία [Σχετικό 2].
- Συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας ορισμένου χρόνου [Σχετικά 5.1 και 5.2] και εν συνεχεία αορίστου χρόνου [Σχετικό 5.3] με την ελληνική εταιρεία.
- Οι από 7.02.2011 και 4.03.2013 συμπληρωματικές ρήτρες στη σύμβαση εργασίας του με τις οποίες συμφωνήθηκε η απόσπασή του στη γαλλική εταιρεία σε ελληνική μετάφραση [Σχετικά 5.4 και 5.5].
- Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 που υποβλήθηκαν στις γαλλικές φορολογικές αρχές [Σχετικό 6].
- Εκκαθαριστικό που εκδόθηκε από τις γαλλικές φορολογικές αρχές για το οικονομικό έτος 2014 σε ελληνική μετάφραση [Σχετικό 7].
- Αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γαλλίας για το οικονομικό έτος 2014 [Σχετικό 8].
- Έντυπο S1 για το χρονικό διάστημα από 1.01.2013-31.12.2013 [Σχετικό 9].
- Βεβαίωση της γαλλικής εταιρείας σε ελληνική μετάφραση με την οποία πιστοποιείται η απόσπασή του στη γαλλική εταιρεία [Σχετικό 10].
- Εκκαθαριστικό φόρου κατοικίας και εισφοράς προς τη δημόσια ραδιοτηλεόραση στη Γαλλία και το αποδεικτικό ηλεκτρονικής πληρωμής αυτού [Σχετικά 11.1. και 11.2.].

Επειδή, προκειμένου να εξετασθεί το αίτημα του προσφεύγοντος περί διαγραφής της φορολογικής υποχρέωσης που προέκυψε από την φορολόγηση από τις ημεδαπές φορολογικές αρχές, του κτηθέντος στη Γαλλία εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που απέκτησε κατά το έτος 2013, πρέπει κατ' ουσίαν να εξετασθεί το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος και να κριθεί εάν κατά το οικονομικό έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας ή φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή με την απόφαση με αριθ. 2105/2018, του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, είναι ακυρωτική, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την

υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιου εισοδήματός του. Συνεπώς η κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως.

Επειδή, η αίτηση ακύρωσης ασκείται ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 45, 46, 47 του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Π.Δ. 18/1989, μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης ή της δημοσίευσής της, αν την τελευταία επιβάλλει ο νόμος ή, διαφορετικά, από τότε που ο αιτών, έλαβε πλήρη γνώση της πράξης.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η απόρριψη, σιωπηρή ή ρητή, από τη φορολογική αρχή του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας. Συνεπώς, η φορολογική αρχή, προβαίνοντας στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, φορολόγησε τα εισοδήματα του προσφεύγοντος ως εισοδήματα που αποκτήθηκαν από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, απορρίπτοντας σιωπηρώς με τον τρόπο αυτό το αίτημά του περί αναγνώρισης της κατάστασής του ως φορολογικού κατοίκου Γαλλίας. Ως εκ τούτου, κατά το μέρος που η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή αφορά στην ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης κατόπιν εξέτασης του ζητήματος της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή κατά το έτος 2013, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Επειδή κατά το μέρος που προβάλλεται ο επικουρικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι κατά το οικείο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τότε θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι, το εισόδημα αυτό, το οποίο αποκτήθηκε στη Γαλλία, φορολογείται τόσο στη Γαλλία (κράτος πηγής) όσο και στην Ελλάδα (κράτος κατοικίας) και άρα, ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Γαλλία, συνολικού ποσού 2.155 ευρώ, θα πρέπει να συνυπολογισθεί για τον καταλογισμό του τελικώς οφειλόμενου φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει

δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση:

«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 σύμφωνα με το Ν. 4386/1964 (ΦΕΚ Α 192/03-11-1964 και Α 77/03-05-1965) «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 (Φ.Ε.Κ. 192/3.11.1964/τ.Α' και 77/3.5.1965/τ.Α')» ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

«Άρθρο 1.

1. Η παρούσα σύμβασις εφαρμόζεται εις τους φόρους επί του εισοδήματος οι οποίοι εισεπράχθησαν δια λογαριασμόν εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, των πολιτικών των υποδιαιρέσεων και των κατά τόπους Κοινοτήτων, οιονδήποτε και εάν είναι το σύστημα εισπράξεως.

Ως φόροι επί του εισοδήματος θεωρούνται οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων εισοδήματος καθώς και οι φόροι επί της υπεραξίας.

2. Αι διατάξεις της παρούσης συμβάσεως αποσκοπούν εις την αποφυγήν της διπλής φορολογίας, η οποία θα ηδύνατο να προκύψη εις βάρος των κατοικούντων εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκ της ταυτοχρόνου ή διαδοχικής εισπράξεως υπό του ενός ή του ετέρου Κράτους των φόρων περί των ανωτέρω παράγραφος 1.

3. Οι εν ισχύϊ φόροι επί των οποίων εφαρμόζεται η παρούσα σύμβασις εντός εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών είναι:

A. Όσον αφορά την Γαλλίαν:

α) ο φόρος επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων

β) ο συμπληρωματικός φόρος

γ) ο φόρος επί των κερδών των εταιριών και άλλων νομικών προσώπων.

B. Όσον αφορά την Ελλάδα:

Ο ενιαίος φόρος επί του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων.

4. Η σύμβασις θα εφαρμόζεται επίσης επί των επιβληθησομένων τυχόν φόρων παρομοίας ή αναλόγου φύσεως, οι οποίοι ήθελον προστεθή εις τους παρόντας φόρους ή ήθελον αντικαταστήση αυτούς. Αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα ανακοινούν εις την αρχήν εκάστου έτους, τας επελθούσας εις την φορολογικήν νομοθεσίαν των τροποποιήσεις κατά την διάρκειαν του προηγούμενου έτους.

5. Νοείται οίκοθεν ότι εις ην περίπτωσιν η φορολογική νομοθεσία ενός των Συμβαλλομένων Κρατών υφίστατο τροποποιήσεις, αι οποίαι ήθελον επηρεάσει αισθητώς την φύσιν ή τον χαρακτήρα των φόρων των αναφερομένων εις την παράγραφον 3 του παρόντος άρθρου, αι αρμόδιαι Αρχαί αμφοτέρων των Κρατών θα συμφωνήσουν από κοινού δια τον καθορισμόν των τροποποιήσεων, αίτινες θα έδει ενδεχομένως να επέλθουν εις την παρούσαν σύμβασιν.

.....

Άρθρο 13.

1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεραι παρόμοιαι αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφόσον η απασχόλησις δεν 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.»

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...»

Επειδή στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «7. 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. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή ωστόσο με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπ. αριθμ. Ε 2204/2019 με θέμα «Έκπτωση παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά την διενέργεια άμεσου προσδιορισμού φόρου ή την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου» ορίζεται ότι:

«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 2238/94 και ειδικότερα τα άρθρ. 9 (παρ. 9) και 10 (παρ. 3 και 4), για τα φυσικά πρόσωπα και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του νόμου 2238/94, καθώς και το άρθρ. 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 άρθρ. 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, κατά την εκκαθάριση της υποβληθείσας με αριθ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος, δεν έλαβε υπόψη το ποσό του φόρου ύψους 2.155,00 € που παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στη Γαλλία για τα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία συνολικού ποσού 42.102,33€ κατά το έτος 2013.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2204/24-12-2019 σε κάθε πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει φορολογικής δήλωσης, κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή τα ποσά του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εκπίπτουν – συμψηφίζονται κατά τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, ενώ δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο επικουρικός προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 30/03/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κορωπίου νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.