



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1482

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

5. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της από 23-12-2019 Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.δήλωσης, αριθμ.ειδοποίησης) και

β) της υπ'αριθμ...../10-12-2019 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 § 1 του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) την από 23-12-2019 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.δήλωσης, αριθμ.ειδοποίησης) και

β) την υπ'αριθμ...../10-12-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 § 1 του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τα με αριθμό πρωτ.εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2020ΕΜΠ/24-06-2020, ΕΙ 2020 ΕΜΠ/10-07-2020, ΕΙ 2020 ΕΜΠ/10-08-2020, ΕΙ 2020 ΕΜΠ/28-08-2020 και ΕΙ 2020 ΕΜΠ/15-09-2020 υπομνήματα του προσφεύγοντα.

8. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/02/2020 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 και των υπομνημάτων του προσφεύγοντα, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

Με την από 23-12-2019 και αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 95.352,51€, συμβ/να ποσά 24.944,61€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.363,31€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 129.660,43€ έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού των 57.446,78€, που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, την με αριθμό καταχώρησης/13-07-2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 131.305,00€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (περ.β' παρ.9 Κ.Φ.Ε.)» το ποσό των 69.320,80€. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει όλα τα δικαιολογητικά στην αρμόδια ΔΟΥ εντός δεκαπέντε (15) ημερών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και η αρμόδια

ΔΟΥ Καλαμαριάς απέστειλε στον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντα, την με αριθμό πρωτ./22-08-2019 πρόσκληση για την προσκόμιση των απαιτούμενων δικαιολογητικών. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα πρόσκληση και η ΔΟΥ Καλαμαριάς προχώρησε στην εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 χωρίς να λάβει υπόψη τον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (περ.β' παρ.9 Κ.Φ.Ε.)» και εξέδωσε την με αριθμό ειδοποίησης/20-11-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014. Επιπλέον, με την με αριθμ...../10-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 §1 του Ν 4174/2013, επεβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

Ακολούθως, την 20-12-2019 ο προσφεύγων υπέβαλε 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δηλώνοντας στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 234.063,79€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό (περ.β' παρ.9 Κ.Φ.Ε.)» το ποσό των 92.324,53€. Ως δικαιολογητικά προσκομίσθηκαν:

1)Το από 02-05-2018 έγγραφο του Συμβολαιογράφου Ηνωμένου Βασιλείου-....., φέρον την επισημείωση της Χάγης, με το οποίο πιστοποιείται η αυθεντικότητα του επισυναπτόμενου εγγράφου, ήτοι του πιστοποιητικού τέλους χρήσης P60 που εκδόθηκε από την εταιρία με την επωνυμία «.....» και αφορά τον προσφεύγοντα. Από το εν λόγω πιστοποιητικό τέλους χρήσης (έγγραφο P60) προκύπτει ότι ο προσφεύγων, για το φορολογικό έτος έως 05-Απριλίου 2014 έλαβε το ποσό των 171.556,67 λιρών Αγγλίας και του αφαιρέθηκε φόρος 102.632,42 λιρών Αγγλίας.

2)Το από 09-02-2018 έγγραφο της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, φέρον την επισημείωση της Χάγης, από το οποίο προκύπτει ότι σύμφωνα με τη δήλωση αυτοαξιολόγησης του προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος που έληξε στις 05-04-2014 ο προσφεύγων δήλωσε συνολικό εισόδημα επί του οποίου έχει επιβληθεί φόρος 251.578,00 λίρες Αγγλίας και επιβληθείς φόρος εισοδήματος ύψους 99.308,10 λίρες Αγγλίας.

3)Το από 11-06-2020 έγγραφο της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, φέρον την επισημείωση της Χάγης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι το ποσό του βρετανικού φόρου που καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα ανέρχεται στο ποσό των 99.308,10 βρετανικών λιρών.

Η αρμόδια ΔΟΥ Καλαμαριάς, μετά την εξέταση των ως άνω δικαιολογητικών διέγραψε το ποσό που είχε αναγράψει ο προσφεύγων στον κωδικό 651 του εντύπου Ε1 της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και τη νομιμότοκη επιστροφή, από της καταβολής του,

άλλως από της ασκήσεως της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε ποσού που κατέβαλε εκουσίως ή αναγκαστικώς, ισχυριζόμενος:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των οικείων διατάξεων περί εκπτώσεως του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου κατά την έκδοση πράξεως διοικητικού προσδιορισμού. Ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 84 § 7 του Ν 2238/1994, καθώς εφαρμόζεται μόνο επί απαιτήσεων προς επιστροφή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την Ε 2204/24-12-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ και την υπ' αριθμ. 3308/05-12-2019 απόφαση της ΔΕΔ. Επιπλέον, προσκομίζει το από 11-06-2020 έγγραφο της Βασιλικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, φέρον την επισημείωση της Χάγης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι το ποσό του βρετανικού φόρου που καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα ανέρχεται στο ποσό των 99.308,10 βρετανικών λιρών.
- 2) Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου για μη ανταπόκριση σε πρόσκληση της φορολογικής αρχής, καθώς τα απαιτούμενα έγγραφα προσκομίσθηκαν πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε εκκαθαρίσεως.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της [παρ.1](#) του [άρθρου 61](#) του ν. [2238/1994](#) 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, στο άρθρο 9 § 9 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι " 9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν:

α), 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 το νομοθετικό διάταγμα [2732/1953](#) «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί

αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/, τ. Α')» ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

«Άρθρον Ι

(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου», (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου».

(2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιονδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως....

Άρθρον ΙΙ

(1) Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου:... (η) Οι όροι «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος», υποδηλούν οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου....

(2) Ες ας περιπτώσεις η παρούσα Σύμβασις προβλέπει ότι εισόδημα εκ πηγής ευρισκομένης εις εν των εδαφών θ' απαλλάσσεται από φόρους εν τω εδάφει αυτώ εάν (μετά ή άνευ άλλων όρων) το εισόδημα τούτο υπόκειται εις φόρον ες το έτερον έδαφος και δυνάμει του εν τω ετέρω τούτω εδάφει ισχύοντος νόμου το εν λόγω εισόδημα υπόκειται εις φόρον αναλόγως του εκ τούτου ποσού το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν τω ετέρω τούτω εδάφει και ουχί αναλόγως του ολικού ποσού τούτου, τότε η δυνάμει της παρούσης Συμβάσεως παρασχεθησομένη απαλλαγή εν τω πρώτω εδάφει, θα έχη μόνον εφαρμογήν επί του μέρους του εισοδήματος το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται ες το έτερον τούτο έδαφος

Άρθρον ΙΧ

(1) Ατομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ'απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως: (α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό, (β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου

Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται ες τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου.

(2) Ατομον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος θ'απαλλάσσεται του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός του Ηνωμένου Βασιλείου καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως: (α) αν ευρίσκεται εντός του Ηνωμένου Βασιλείου δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό, (β) αν αι υπηρεσίαι παρέχωνται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον....

Άρθρον XIV

(1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος ες εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολουθούσας παραγράφους του παρόντος άρθρου.

(2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του νόμου του Ηνωμένου Βασιλείου περί εκπτώσεως εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας είτε δι' εκπτώσεως δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός της Ελλάδος, θα εκπίπτει εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο.

(3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου ες έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο.»

Επειδή, στην παρ. 7 του [άρθρου 84](#) του ν.[2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας..... 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 [2238/1994](#) 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, σύμφωνα με την [παρ. 2](#) του [άρθρου 9](#) του ν. [4174/2013](#) οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ [Ε.2204/2019](#) 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 σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός με την επιφύλαξη, αρχικά των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 9 του Ν 2238/1994 και στη συνέχεια της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 σε περίπτωση που προκύψει από την εκκαθάριση του φόρου ποσό προς επιστροφή.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4174/2013 " 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν 4174/2013 " 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:..... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:..... β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β',γ',και δ'της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,..."

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό πρωτ...../22-08-2019 πρόσκληση της ΔΟΥ Καλαμαριάς, με την οποία κλήθηκε να προσκομίσει εντός πέντε (5) ημερών τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εκκαθάριση της ηλεκτρονικά υποβληθείσας και με αριθμό καταχώρησης/13-07-2014 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Επειδή, εκ της ανωτέρω μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντα στο προαναφερθέν αίτημα της φορολογικής αρχής, στοιχειοθετείται διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος του ίδιου νόμου.

Επειδή, η διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

1)Την ακύρωση της από 23-12-2019 Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.δήλωσης, αριθμ.ειδοποίησης) και τη διενέργεια από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 σύμφωνα με τα ανωτέρω και

2)Την επικύρωση της υπ'αριθμ...../10-12-2019 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 § 1 του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

- Με αριθμό ειδοποίησης/23-12-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014: Διενέργεια νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.
- Υπ'αριθμ...../10-12-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 § 1 του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς: 100,00€

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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