



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14-4-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 21

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά:

- της με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, σύμφωνα με την παρ. 2 και 3 του ν.4174/2013 και

- της παρεπόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, σύμφωνα με την παρ. 2 και 3 του ν.4174/2013, καθώς και την παρελκόμενη αυτής πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Εντός του έτους 2021, στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Η.Π.Α. (FATCA), η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε ότι ο προσφεύγων, εντός του φορολογικού έτους 2015, είχε αποκτήσει εισόδημα από μερίσματα πηγής Η.Π.Α., ποσού 6.689,00 δολάρια Η.Π.Α. το οποίο σε ευρώ με βάση την ισοτιμία ευρώ/δολαρίου ισοδυναμεί σε ποσό 5.149,26€. Συνεπεία του ανωτέρω γεγονότος, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέβη την 19-11-2021 σε οίκοθεν υποβολή της με αριθ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στην οποία πρόσθεσε στον κωδικό 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» του εντύπου Ε1 το ποσό των 5.149,26€. Κατόπιν υποβολής της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό και ανήλθε σε ποσό 4.621,83€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου.

2. Παράβαση των άρθρων 32 και 64 του ν.4174/2013, καθότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χωρίς νόμιμη αιτιολογία και δεν αναφέρονται τα στοιχεία, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

3. Τα εν λόγω μερίσματα αφορούν σε αλλοδαπό εμπίστευμα της, στο οποίο ο προσφεύγων ήταν εμπιστευματοδόχος με την ιδιότητα του πληρεξούσιου δικηγόρου της Τα κινητά περιουσιακά στοιχεία της αλλοδαπής (Η.Π.Α.) περιήλθαν στο σύνολό τους στον ιδρυτή του εμπιστεύματος, Επίσης, υποστηρίζει ότι τα μερίσματα (τόκοι) των τραπεζικών αυτών λογαριασμών, υπόκειντο σε αυτόματα και παγία κατ' έτος φορολόγηση από το ομοσπονδιακό κράτος των Η.Π.Α., το οποίο παρακρατούσε το ποσοστό αυτό κατ' έτος και το απέδιδε αυτόματα στον αρμόδιο ομοσπονδιακό φορέα, άρα δεν δικαιολογείται ούτε είναι σύνηθες η εκδοθείσα και προσβαλλόμενη πράξη.

4. Βάσει της διακρατικής συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Η.Π.Α. (ν.δ.2548/1953), περί αποφυγής διπλής φορολογίας του εισοδήματος, δεν επιτρέπεται η διπλή φορολόγηση του ιδίου εισοδήματος όπως είναι εν προκειμένω και τα μερίσματα (τόκοι) από τις τραπεζικές καταθέσεις σε Τράπεζες, που νομίμως λειτουργούν στις Η.Π.Α..

5. Σε κάθε περίπτωση οι εμπιστευματούχοι του αλλοδαπού εμπιστεύματος, δεν έχουν στη φορολογία εισοδήματος, ίδια φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα του εμπιστεύματος από πηγή στην αλλοδαπή, αλλά φορολογούνται μόνον για την επαγγελματική αμοιβή που ενδεχομένως, έχει συμφωνηθεί να λαμβάνουν, λόγω των παρεχόμενων υπηρεσιών διαχείρισης του εμπιστεύματος.

6. Η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο επιβάλλουν την τήρηση με ιδιαίτερη αυστηρότητα των ρυθμίσεων που θεσπίζονται με το άρθρο 7B του Συντάγματος.

7. Παράβαση της αρχής απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης που προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ.5 και 78 παρ.1 του Συντάγματος, καθότι τα μερίσματα, ποσού 6.689,00 δολαρίων Η.Π.Α., έχουν ήδη φορολογηθεί στην αλλοδαπή με φόρο 30% και έχει παρακρατηθεί επ' αυτών το ποσό των 1.682,00 δολαρίων Η.Π.Α..

8. Τα εν λόγω εισοδήματα θα έπρεπε σε κάθε περίπτωση να δηλωθούν στον κωδ. 659 «2. Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2015, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του εντύπου Ε1 και όχι στον κωδ.295, όπως έπραξε εσφαλμένα η αρμόδια φορολογική αρχή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωση».

Επειδή, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του φορολογικού έτους 2015 συμπληρωνόταν την **31-12-2021**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή, την 22-11-2021, προέβη στην έκδοση της με αριθ. δήλωσης (αριθ. ειδ/σης:) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η οποία, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 1-12-2021 και ώρα 10:28, ήτοι εντός της προθεσμίας της παραγραφής.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό

έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%), ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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..».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 2548/1953 “Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του

εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου” (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ. Α') ορίζεται ότι: **«Άρθρον XIV**

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπεται εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.».

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» αναφέρεται ότι: «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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1067/20-3-2015** με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 9 - Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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.1026/22.01.2014 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων - Φορολογικού έτους 2015 αναφέρεται ότι: «Κωδικοί 683-684

Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή στα εισοδήματα (μερίσματα, τόκους και δικαιώματα) από αλλοδαπή που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β').».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1260/19-12-2014 «Σχετικά με τη φορολογική κατοικία» αναφέρεται ότι: «1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστατικών και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι όντως είχαν μεταφέρει το κέντρο του οικογενειακού τους βίου (οικογενειακή εστία) ή το κέντρο του επαγγελματικού τους βίου, της ύπαρξής τους και των βιοτικών τους σχέσεων (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), στην αλλοδαπή:

...

(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.

...

3. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά στη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 του παρόντος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), έχουν δοθεί οδηγίες με το με αριθμό **Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης**. Επίσης, τα προβλεπόμενα έγγραφα υποβάλλονται πρωτότυπα και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

4. ...

Εάν ο φορολογούμενος είναι πραγματικά φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, τότε θα έχουν εφαρμογή, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτά από πηγές Ελλάδας, οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, υπό την επιφύλαξη, όμως, των διατάξεων των ΣΑΔΦΕ (π.χ. η προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στην Ελλάδα στην πρώτη περίπτωση (μη ύπαρξη ΣΑΔΦΕ) ενώ στην δεύτερη φορολογείται εφόσον αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ).

Σημειώνεται ότι, και στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις ο φορολογούμενος δεν θα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας για το εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. **Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014** «Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.» έγγραφο της ΓΕΝΙΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ αναφέρεται ότι: «Ι.- Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ., που υποβάλλονται τηλεφωνικά στην Διεύθυνση Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων μας, υπενθυμίζουμε ότι:

α) Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα».

Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές».

β) Με τα με α/α 1 και 2 σχετικά έγγραφα έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τις προϋποθέσεις αποδοχής των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζουν σε αυτές οι ενδιαφερόμενοι, για την διεκπεραίωση υποθέσεών τους, κατά τα προαναφερθέντα.

II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. 1055834 ΕΞ 2019 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη χρήση «apostille» στις Αιτήσεις Εφαρμογής των ΣΑΔΦ» έγγραφο της Δ/ΝΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ – ΤΜΗΜΑ Α' ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ αναφέρεται ότι: «Σε απάντηση του μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας που περιήλθε στην Υπηρεσία μας σχετικά με την αναγκαιότητα θέσης της σφραγίδας της Χάγης στα έντυπα εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και σε συνέχεια δοθείσης απάντησης από την Γ.Δ.Η.Δ.Α.Δ /Δ.ΟΡΓ. με το Δ.ΟΡΓ.Δ.1049572 ΕΞ 2019 από 3.4.2019 έγγραφό της, σας ενημερώνουμε ότι όπως προκύπτει από την ΠΟΛ.1260/2014 (επισυνάπτεται), ρητώς αναφέρεται:

.....

«(β.1.) Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, από το οποίο θα προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του άλλου κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούσαν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί του πιστοποιητικού, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης. Επίσης, δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης για τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο της ΣΑΔΦΕ που έχει συναφθεί με τη χώρα μας.»

Πέραν τούτων, ειδικά για τις Η.Π.Α., έχει εκδοθεί εγκύκλιος (ΠΟΛ.1107/1999) στην οποία αναφέρεται ότι το κείμενο που αναγράφεται στο επισυναπτόμενο της Αιτήσεως Εφαρμογής Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από το IRS (Philadelphia Office), δεν χρήζει μετάφρασης.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1107/5-4-1999 «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ (Ν.Δ.2548/1953, ΦΕΚ 231/Α/27.8.1953)» αναφέρεται ότι: «I. Σε συνέχεια του υπ' αριθ. 1080620/664/008Α(δς)/ΠΟΛ.1187/5.7.1995 εγγράφου μας, σχετικά με την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες, σας γνωρίζουμε ότι, στην περίπτωση κατά την οποία Νομικά ή Φυσικά Πρόσωπα από τις ΗΠΑ επικαλούνται διατάξεις της Σύμβασης που αναφέρεται στο θέμα, είναι απαραίτητο να προσκομίζονται τα παρακάτω παραστατικά:

1. Τα Νομικά Πρόσωπα των ΗΠΑ θα υποβάλουν:

α) "Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ" (στην ελληνική και αγγλική γλώσσα) συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από τα εν λόγω Νομικά Πρόσωπα (επισυνάπτεται).

β) Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας (έντυπο 6166), το οποίο θα έχει εκδοθεί από την αρμόδια Φορολογική Αρχή των ΗΠΑ:

DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE PHILADELPHIA, PA 19255 με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το Νομικό Πρόσωπο των ΗΠΑ, δικαιούχος του σχετικού εισοδήματος:

".....is a U.S. corporation for the purposes of the Greece - USA Double Taxation Convention" (σχέδιο επισυνάπτεται).

(Μετάφραση): ".....είναι εταιρία των ΗΠΑ για τους σκοπούς της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ".

2. Τα Φυσικά Πρόσωπα θα υποβάλουν:

α) Την "ΑΙΤΗΣΗ" που αναφέρεται στην περ. 1α' πιο πάνω, συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη.

β) Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας (έντυπο 6166), το οποίο και θα έχει εκδοθεί από την ίδια ως άνω Φορολογική Αρχή των ΗΠΑ, με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το Φυσικό Πρόσωπο, δικαιούχος του σχετικού εισοδήματος ".....is a resident of the USA for the purposes of the Greece - USA Double Taxation Convention".

(Μετάφραση): ".....είναι κάτοικος των ΗΠΑ για τους σκοπούς της μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος".

II.

Επί των ανωτέρω, κρίνεται απαραίτητο να επισημάνουμε τα εξής:

α) Το έντυπο της "ΑΙΤΗΣΗΣ" εφαρμογής των Συμβάσεων αποτελείται από δύο αντίτυπα, τα οποία μπορείτε να αναπαράγετε. Το ένα αντίτυπο υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ και το άλλο θα παραμένει στην αλλοδαπή Φορολογική Αρχή.

β) Στα ως άνω έντυπα δεν είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας.

Αυτό θα υποβάλλεται σε χωριστό έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών των ΗΠΑ (Form 6166), το οποίο πρέπει να φέρει το έμβλημα των ΗΠΑ σε υδατογράφημα.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2147/2019 Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23B παρ.1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΔΦ-συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018» διευκρινίστηκε ότι: «1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 έχει τον χαρακτήρα «τακτικού»/ συνήθους φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου ΙΙ της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε.2009/2019).

2. Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες

του άρθρου 23 Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23Β παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣΤΕ 2465/2018. Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαριστεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις οποίες συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου να συμπεριληφθεί και το ανάλογο ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης: «ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ βάσει της Ε. 2147/2019) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρέχοντος έτους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην **Απόφαση ΓΔΕ ΠΟΛ.1026/2014 (ΦΕΚ Β'170/30-1-2014)**. Σε περίπτωση που έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα. Επισημαίνεται ότι η πίστωση του φόρου αλλοδαπής έναντι του αναλογούντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρούσα διενεργείται εφόσον υπάρχει υπόλοιπο φόρου αλλοδαπής που δεν έχει συμψηφισθεί ήδη κατά την αρχική εκκαθάριση και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω πίστωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του υπολειπόμενου (μη συμψηφισθέντος) φόρου αλλοδαπής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «1. ...

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 διάθεση 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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. [...].

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

...

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. ...

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εντός του έτους 2021, στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Η.Π.Α. (FATCA), η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε ότι ο προσφεύγων, εντός του φορολογικού έτους 2015, είχε αποκτήσει εισόδημα από μερίσματα πηγής Η.Π.Α., ποσού 6.689,00 δολάρια Η.Π.Α. το οποίο σε ευρώ με βάση την ισοτιμία ευρώ/δολλαρίου ισοδυναμεί σε ποσό 5.149,26€. Συνεπεία του ανωτέρω γεγονότος, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέβη την 19-11-2021 σε οίκοθεν υποβολή της με αριθ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στην οποία πρόσθεσε στον κωδικό 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» του εντύπου Ε1 το ποσό των 5.149,26€.

Επειδή, συνεπεία της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, στο σώμα της οποίας και συγκεκριμένα στο δεύτερο φύλλο αυτής, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της, αναφέρεται ότι: «*Η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση των Η.Π.Α. (fatca)*».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τα μερίσματα, ποσού 6.689,00 δολαρίων Η.Π.Α., έχουν ήδη φορολογηθεί στην αλλοδαπή με φόρο 30% και έχει παρακρατηθεί επ' αυτών το ποσό των 1.682,00 δολαρίων Η.Π.Α.. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, απλό φωτοαντίγραφο βεβαίωσης της αμερικανικής φορολογικής αρχής με επικυρωμένο από δικηγόρο αντίγραφο μετάφρασης της ανωτέρω βεβαίωσης από την αγγλική γλώσσα στην ελληνική, αναφορικά με τα μερίσματα έτους 2015, ποσού 6.689,00 δολαρίων Η.Π.Α. και του παρακρατηθέντος επ' αυτών φόρου ποσοστού 30%, ποσού 1.682,00 δολαρίων Η.Π.Α., που διενεργήθηκε από την αμερικανική πολυεθνική εταιρεία χρηματοοικονομικών υπηρεσιών με την επωνυμία «.....».

Επειδή, ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε την πρωτότυπη βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής, που να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], σύμφωνα με τα προβλεπόμενα βάσει του άρθρου 9 του ν.4172/2013 και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 (ΦΕΚ Β' 170/30.01.2014) δικαιολογητικά για την πίστωση φόρου αλλοδαπής σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικά πρόσωπα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, ναι μεν ο προσφεύγων δεν υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή την προβλεπόμενη στην ΠΟΛ.1107/5-4-1999 Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ, ως όφειλε και, εν συνεχεία, η αρμόδια φορολογική αρχή ορθώς προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, πλην όμως από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου και την προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται βάσιμοι και αποδεκτοί μεν, υπάρχει πλημμέλεια από πλευράς του δε ως προς την εγκυρότητα του κρίσιμου δικαιολογητικού της βεβαίωσης της αλλοδαπής φορολογικής αρχής.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ κατά της με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:, Α.Χ.Κ./.....) ως προς τη φορολόγηση του υπό κρίση ποσού από μερίσματα, που έλαβε ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2015, ύψους 6.689,00 δολάρια Η.Π.Α. το οποίο σε ευρώ με βάση την ισοτιμία ευρώ/δολλαρίου ισοδυναμεί σε ποσό 5.149,26€, για το οποίο θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Η.Π.Α. και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας απόφασης και με την αίρεση της προσκόμισης από πλευράς του προσφεύγοντος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής που να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)]. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.