



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/04/2022

Αριθμ. Αποφ.: 872

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσ/νική
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου, επί της οδού , Τ.Κ., κατά της υπ' αρ. ειδοπ./23-11-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση

την υπ'αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 20.06.2016 ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία δήλωσε εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 2.454,00€, καθώς και εισόδημα από κύρια σύνταξη ύψους 10.814,10€, από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./20-06-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό πληρωμής ύψους 634,30€. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, στις 23.11.2021, προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση της με αριθ. καταχ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία δηλώθηκαν στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. Αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) του πίνακα 4^Α της δήλωσης, ποσό 32.134,00€ από μισθωτές υπηρεσίες από τη Γερμανία. Με την εκκαθάριση της δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./23-11-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό πληρωμής 12.508,64€. Ειδικότερα, η αρμόδια ΔΟΥ προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με οίκοθεν υποβολή 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και των ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με εισοδήματα αλλοδαπής (μισθωτές υπηρεσίες προέλευσης Γερμανίας), συνολικού ποσού 32.134,00€..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος ότι το ποσό των 32.134,00€, αφορά αποζημίωση απόλυσης για το κεκτημένο δικαίωμα σε εταιρική σύνταξη υποστηρίζοντας ότι λανθασμένα το ποσό αυτό δηλώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., στον κωδικό 389 αντί του ορθού κωδικού 657.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό:

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 –ΦΕΚ Α΄ 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 3**, ότι : «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά 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 εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.», **άρθρο 9**, 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.», στο **άρθρο 67**, ότι : «6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

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

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται...»

Επειδή, περαιτέρω, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. **4174/2013** ΦΕΚ Α΄ 170/26-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 16**, 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 περαιτέρω με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Γερμανίας, όπως κυρώθηκε με **A.N. 52/1967** (ΦΕΚ 134/04.08.1967, τ. Α') ορίζονται τα εξής: « Άρθρο XI ...(2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίως φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι ' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος....»

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1067/20-03-2015**, ορίζεται μεταξύ άλλων 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.1026/22.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β').

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1026/2014** απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται 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, επιπροσθέτως, 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: «*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 Σελίδα 6 από 7 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.»*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα τόσο από τις διαθέσιμες πληροφορίες που είχε η φορολογική διοίκηση σχετικά με τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, όσο και από την από 22.04.2015 προσκομιζόμενη και νομίμως μεταφραζόμενη βεβαίωση αποδοχών της εταιρείας «.....», προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε κατά το 2015 ακαθάριστες αποδοχές ύψους 32.134,00€, για τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος μισθού, ύψους 4.230,00 €, πλέον προσαύξηση προν. 232,65 € και καθαρές αποδοχές ύψους 27.671,35 €.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτηση του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 του ν. 4174/2013) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην ΠΟΛ.1026/2014 απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. (Β' 170).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, καθώς και βεβαίωση από την ως άνω εταιρεία, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή, φέροντας επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον πρόκειται για κράτος (Γερμανία), που εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί σύννομα και κατ' εφαρμογή των ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενων διατάξεων, ενώ ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αποζημίωσης απόλυσης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/27-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του
ΤΟΥ με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

τελικό χρεωστικό : 12.508,64€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.