



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21.11.2022

Αριθμός απόφασης: 2207

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. 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».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα του με ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά της με αριθμό

ειδοποίησης23.05.2022 (αρ.δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Του με αρ. πρωτ./2022 συμπληρωματικού υπομνήματος

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του προσφεύγοντα του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης05.2022 (αρ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 10.410,50€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.618,20€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 12.028,70€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης08.2021 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης08.2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 7.166,37€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, και την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των καταβληθέντων ασφαλιστικών εισφορών ύψους 10.514,02€ (270.000 Κορώνες /25,68) και την έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή ύψους 6,248,06€ (160.450 Κορώνες /25,68) με βάση την ισοτιμία της τελευταίας ημέρας του οικείου έτους (σχετ.άρθρο15 της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Τσεχίας) Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι το έτος 2019 εργαζόταν ως μισθωτός σε επιχείρηση με έδρα την Τσεχία. Τα εν λόγω εισοδήματα έτους 2019 δηλώθηκαν στη φορολογική αρχή της Τσεχίας. Επειδή όμως ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας προέβη στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης δηλώνοντας τους μισθούς που έλαβε από την αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα τη Τσεχία ως υπόχρεος, για τη δήλωση παγκόσμιου εισοδήματός του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει, α) φωτοαντίγραφο της

φορολογικής δήλωσης που υπέβαλε στο κράτος της Τσεχίας για τα εισοδήματα του έτους 2019 που έλαβε στην εκεί χώρα β) μετάφραση της δήλωσης και γ) εκτύπωση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.....

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 “1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

- α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.”.

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν 4172/2013 ορίζεται 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.”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4172/2013 " 1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:..... δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,....., ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων".

Επειδή, στο άρθρο 16 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 το έγγραφο Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/8.10.2021 «5.- τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, για τα οποία διενεργείται η μετάφραση, πρέπει να προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ κατά τα διεθνή νόμιμα [(Κανονισμός (ΕΕ) 2016/1191, Κανονισμός (ΕΕ) 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση)], σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του προαναφερθέντος αριθ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 εγγράφου μας και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα αυτών, εφόσον έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, κατά τις διατάξεις του 4ου εδ. της περίπτ. β' της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύουν.».

Επειδή με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας της Τσεχοσλοβακίας όπως κυρώθηκε με το ν.1838/891(ΦΕΚ 86/28.3.1989/τ.Α για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος

Άρθρο πρώτο

Κυρώνεται και έχει την ισχύ, που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Συμφωνία μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελληνικής Δημοκρατίας και της

Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας της Τσεχοσλοβακίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 23 Οκτωβρίου 1986, της οποίας το κείμενο σε πρωτότυπο στην αγγλική γλώσσα και σε μετάφραση στην ελληνική έχει ως εξής:

Άρθρο 2

1. Η παρούσα Συμφωνία εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών αυτού, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, ή σε στοιχεία του εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι:

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

1. Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων

2. ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων

3. η εισφορά για τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, που υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές

(στο εξής αναφερόμενοι ως «ελληνικός φόρος»).

β) Στην περίπτωση της Τσεχοσλοβακικής Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας:

1. Οι φόροι επί των κερδών

2. ο φόρος επί των ημερομισθίων

3. ο φόρος επί των εισοδημάτων από συγγραφικές και καλλιτεχνικές δραστηριότητες

4. ο αγροτικός φόρος

5. ο φόρος εισοδήματος επιτηδευματιών

6. ο φόρος επί των μισθωμάτων οικοδομών

(στο εξής αναφερόμενοι ως «τσεχοσλοβακικός φόρος»).

4. Η Σύμβαση αυτή εφαρμόζεται επίσης σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας Σύμβασης επιπρόσθετα ή αντί των υφισταμένων φόρων. Στο τέλος εκάστου έτους, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιαδήποτε σημαντική μεταβολή που έχει επέλθει στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία τους.

Άρθρο 15

ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό εκτός αν η εν λόγω εργασία προσφέρεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτή μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος, για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 μέρες κατά το οικείο οικονομικό έτος,

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου, αμοιβή που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που προσφέρεται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου ή του αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας Συμφωνίας.

Άρθρο 19

ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. α) Αμοιβές, εκτός από σύνταξη, που καταβάλλονται από το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού σε ένα φυσικό πρόσωπο για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια αμοιβή φορολογείται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται εντός αυτού του Κράτους και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους και:

(i) είναι υπήκοος του Κράτους αυτού, ή

(ii) δεν έγινε κάτοικος του Κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό της παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική

υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό, σ' ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στο Κράτος αυτό.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος, και κάτοικος, του Κράτους αυτού.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται σε αμοιβές και συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.

Άρθρο 22

1. Στην Ελλάδα, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται με τον ακόλουθο τρόπο: Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Συμφωνίας, μπορεί να φορολογείται στην Τσεχοσλοβακία, η Ελλάδα χορηγεί έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού ποσό ίσο με το φόρο που καταβλήθηκε στην Τσεχοσλοβακία. Η έκπτωση όμως αυτή δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του (ελληνικού φόρου) υπολογιζομένου πριν από την έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Τσεχοσλοβακία.

2. Στην Τσεχοσλοβακία, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται με τον ακόλουθο τρόπο:

α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος Τσεχοσλοβακίας, αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Συμφωνίας, μπορεί να φορολογείται στην Ελλάδα, η Τσεχοσλοβακία, τηρουμένων των διατάξεων της υποπαραγράφου β' της παραγράφου αυτής, απαλλάσσει το εισόδημα αυτό από τη φορολογία αλλά δύναται, κατά τον υπολογισμό του φόρου στο υπόλοιπο εισόδημα του προσώπου αυτού να εφαρμόζει το φορολογικό συντελεστή που θα εφαρμοζόταν, εάν το απαλλασσόμενο εισόδημα δεν είχε έτσι απαλλαγεί.

β) Η Τσεχοσλοβακία κατά την επιβολή φόρου σε κάτοικό της μπορεί να περιλάβει στο φορολογητέο εισόδημα στο οποίο θα επιβληθεί ο φόρος αυτός τα εισοδήματα τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10, 11, 12, 16 και 17 της Συμφωνίας αυτής μπορεί επίσης να φορολογηθούν στην Ελλάδα, αλλά θα χορηγεί ως έκπτωση, από το ποσό του φόρου που αναλογεί σ' αυτό το φορολογητέο εισόδημα, ένα ποσό ίσο με το φόρο που καταβλήθηκε στην Ελλάδα. Η έκπτωση όμως αυτή δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του Τσεχοσλοβακικού φόρου υπολογιζομένου πριν από την έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αντιστοιχεί στο εισόδημα που σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10, 11, 12, 16 και 17 αυτής της Συμφωνίας, μπορεί να φορολογείται στην Ελλάδα.

3. Στην περίπτωση που εισόδημα στο οποίο εφαρμόζονται οι διατάξεις της Συμφωνίας αυτής έχει απαλλαγή σύμφωνα με τη Νομοθεσία του ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη εν όλω ή εν

μέρει της φορολογίας για τον υπολογισμό στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος της έκπτωσης από το φόρο, όπως αναφέρεται στις προηγούμενες παραγράφους, ο φόρος αυτός θεωρείται ότι έχει καταβληθεί.

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'). 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.

3.Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας

ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4.Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014 και μετά.»

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 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 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 στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος 2019, ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και απέκτησε εισόδημα αλλοδαπής για το οποίο του έχει επιβληθεί φόρος στην αλλοδαπή.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης08.2021 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, στην οποία συμπεριελήφθη στον κωδ 389 «καθαρό εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης», το ποσό των 31.164,78€.

Με την με αριθμό καταχώρησης23.05.2022 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 συμπεριελήφθη στον κωδ 389 «καθαρό εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης», το ποσό των 41.698,48€, (στο οποίο εμπεριέχεται και το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών ύψους 10.514,02€.)

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο στοιχείων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2019 της Εφορίας της Πρωτεύουσας Πράγας, που υπέβαλε στη Τσεχία, με την επισημείωση της Χάγης, μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, από τα οποία προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2019, εισέπραξε φορολογητέο εισόδημα από μισθούς ύψους 31.152,65€ (800.000 Κορώνες Τσεχίας / 25,68) και παρακρατήθηκε φόρος ύψους 6.248,06€.(160.450 Κορώνες Τσεχίας/ 25,68) (Ισοτιμία μέση τιμή έτους 25,68) και ασφαλιστικές εισφορές ύψους 10.514,02€ (270.000 Κορώνες Τσεχίας/ μέση τιμή έτους 25,68) και επιστροφή φόρου 969,07(24.750 κορώνες /25,54))(Ισοτιμία 12^{ος} του 2019 τιμή 25,54)

Επειδή, από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 3 και 9 του ν. 4172/2013 και των άρθρων 15 και 22 της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Τσεχίας συνάγεται ότι η Ελλάδα έχει τη δυνατότητα, δυνάμει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας να φορολογήσει τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους

της, για όλες τις κατηγορίες των εισοδημάτων τους (παγκόσμιο εισόδημα), λαμβάνοντας υπόψη το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα.

Επειδή, με την υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ο προσφεύγων φορολογήθηκε για το μισθό αλλοδαπής προέλευσης Τσεχίας, ύψους 31.152,65€ και παρακρατήθηκε φόρος ύψους 6.248,06€, το επιπλέον ποσό ύψους 10.545,83€ (31.152,65€- 41.698,48€), που δηλώθηκε στον κωδ 389 «καθαρό εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης», με την τροποποιητική δήλωση αφορά ασφαλιστικές εισφορές Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 6-4-2017 & ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 8-8-2017 αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα, αφαιρούνται οι ασφαλιστικές εισφορές των υποκείμενων σε φορολογία στην αλλοδαπή.

Επειδή, ο παρακρατηθείς φόρος στην Τσεχία ύψους 6.248,06€.(160.450 Κορώνες Τσεχίας/ 25,68) (6.248,06€, μείον το ποσό της επιστροφής φόρου 969,07(24.750 κορώνες /25,54), ήτοι ποσό 5.278,99€, ο οποίος πρέπει να συμψηφιστεί με το φόρο που αναλογεί στην Ελλάδα, ως εκ τούτου οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, ο προσφεύγων με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκ παραδρομής έχει προσθέσει στο φορολογητέο εισόδημα και τις κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019, ως εκ τούτου οι ως άνω σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή πρέπει να διενεργήσει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, και ειδικότερα : α) να αναπροσαρμόσει το ποσό του κωδικού 389 της 1^{ης} τροποποιητικής στο ύψος των **31.184,46€** που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού των ασφαλιστικών εισφορών 10.514,02€ (41.698,48€ – 10.514,02€), β) να συμψηφίσει το φόρο ύψους **5.278,99€** που κατέβαλε ο προσφεύγων στην Τσεχία, λαμβανομένου υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.6 του ν. 4172/2013, ως προς το ανώτατο ύψους του παρακρατηθέντος φόρου.

Κατόπιν των ανωτέρω, η εν λόγω προσφυγή θα πρέπει να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.να διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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