



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/04/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1013

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604550

E-Mail : ded.ath@aade.gr,

a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της με αριθ. ειδοποίησηςκαι αριθμό δήλωσης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοποίησηςκαι αριθμό δήλωσης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

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

Με τη με αριθ. ειδοποίησηςκαι αριθμό δήλωσης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους **1.947,08 €**.

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών (FATCA) από τη φορολογική διοίκηση της Αμερικής, υπέβαλε 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 δηλώνοντας στον κωδικό 295 (μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 3.949,72 € τα οποία δεν είχε δηλώσει στην υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει. Περαιτέρω, δήλωσε στον κωδικό 683 (Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή στα εισοδήματα των περιπτώσεων 2, 4 και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα) το ποσό των 1.185,27 €. 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 οριζόμενα στο άρθρο 9 του ν. 4172/2013 και στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 170/30.01.2014) 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» δικαιολογητικά για την πίστωση φόρου αλλοδαπής σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικά πρόσωπα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης με την οποία καταλογίστηκε το ποσό των **1.947,08 €** που αφορά το φορολογικό έτος 2017, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή πρέπει να επανακκαθαρίσει τα εισοδήματά του για το φορολογικό έτος 2017, συνυπολογίζοντας το ποσό των 1.185,27 € στον κωδικό 683, εφόσον προσκομίσει, όπως αναφέρει, σχετική βεβαίωση θεωρημένη με την επισημείωση της Χάγης από το Υπουργείο Οικονομικών των Η.Π.Α. (Department of the Treasury, Internal Revenue Service). Ακόμη, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην εν λόγω βεβαίωση θα πρέπει να αναγράφεται το ποσόν των μερισμάτων που εισέπραξε από αμερικανικές εταιρείες καθώς και ο παρακρατηθείς ομοσπονδιακός φόρος κατά το φορολογικό έτος 2017 ή διαφορετικά θα πρέπει το Υπουργείο Οικονομικών των Η.Π.Α. να θεωρήσει με την επισημείωση της Χάγης τις φόρμεςτου ιδίου φορολογικού έτους που τους απέστειλε με συστημένη επιστολή, στις οποίες ήδη αναγράφεται το ποσόν των μερισμάτων που εισέπραξε καθώς και ο παρακρατηθείς ομοσπονδιακός φόρος στις Η.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 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, με τις διατάξεις του άρθρου 9 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, με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά....

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

....

2. Με αποφάσεις του Διοικητή ορίζονται:

α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων,

β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής,

γ) ο τρόπος υποβολής,

δ) ο τρόπος με τον οποίο αυτή υπογράφεται,

ε) ο τύπος και το περιεχόμενο (πληροφορίες και στοιχεία) του εκκαθαριστικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και τα δικαιολογητικά χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης του ΕΝ.Φ.Ι.Α., καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον 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 Ε.2162/2020 εγκύκλιο με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίζεται 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. 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.

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:

A. 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:

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,
...

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.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών.....

5. Με τα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος...

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

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 taxinet 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. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

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 63 ΚΦΔ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63B του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

- α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,
- β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 14 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδος - Η.Π.Α. (ΦΕΚ 231/1953):

«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.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 170/30.01.2014) 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» 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 [v. 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 τη με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Δέγγραφο απάντηση της Διεύθυνσης Οργάνωσης Τμήμα Δ' – Παρακολούθησης και Εφαρμογής Διοικητικής Νομοθεσίας προς τη Δ.Ο.Υ Ψυχικού, κατόπιν σχετικού ερωτήματος περί επίθεσης σφραγίδας Apostille σε έντυπο της φορολογικής διοίκησης των ΗΠΑ, όπου αναφέρεται «α) Όπως, τουλάχιστον, μπορούμε να διακρίνουμε, το έντυπο που αφορά σε εισόδημα αλλοδαπού προσώπου στις Η.Π.Α., που υπόκειται σε παρακράτηση, χορηγείται από τη Φορολογική Διοίκηση των Η.Π.Α., προς την οποία και υποβάλλεται, αφού συμπληρωθούν τα πεδία αυτού από το αρμόδιο προς τούτο πρόσωπο. Συνεπώς, το συγκεκριμένο έγγραφο (έντυποείναι, κατά την άποψή μας, δημόσιο, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188) και χρήζει επίθεσης σφραγίδας apostille.

Επισημαίνεται ότι η σφραγίδα apostille τίθεται και επί πιστοποιητικού (δηλ. επισημειωματικής πράξης) δημόσιου συμβολαιογράφου των ΗΠΑ, το οποίο αφορά σε πτυχές του εγγράφου όπως η γνησιότητα της υπογραφής που φέρει, ή ότι το έγγραφο είναι ακριβές αντίγραφο άλλου εγγράφου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 130 του τίτλου «ε ΑΡΘΡΟ 1(2)(δ): ΕΠΙΣΗΜΕΣ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ» του «Εγχειριδίου για την πρακτική λειτουργία της Σύμβασης αναφορικά με την επισημείωση εγγράφων», σελ. 41 αυτού. Επισημαίνεται ότι το εν λόγω Εγχειρίδιο δημοσιεύτηκε από τη «Συνδιάσκεψη της Χάγης για το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο-Μόνιμο Γραφείο» και είναι αναρτημένο στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Εσωτερικών, στη διαδρομή: <https://www.ypes.gr/apostille/>.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, φορολογείται στην ημεδαπή για το παγκόσμιο εισόδημά του. Συνεπώς, σύμφωνα με στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών (FATCA) από τη φορολογική διοίκηση της Αμερικής, υπέβαλε 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με αριθμό και με βάση αυτή εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη δηλώνοντας στον κωδικό 295 (μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 3.949,72 € τα οποία δεν είχε δηλώσει στην υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει. Περαιτέρω, δήλωσε στον κωδικό 683 (Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή στα εισοδήματα των περιπτώσεων 2, 4 και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα) το ποσό των 1.185,27 €.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ εκκαθάρισε την δήλωση χωρίς να λάβει υπόψη το ποσό του φόρου των 1.185,27 € και προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς απόδοση ύψους 1.947,08 € ως προβλέπεται στα οριζόμενα της ΠΟΛ.1026/2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., δεδομένου ότι στο έγγραφοδεν είχε επιτεθεί σφραγίδα Apostille.

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή αιτούμενος την μείωση της φορολογικής του υποχρέωσης κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή. Βασίζει δε το αίτημά του στην υποβολή συμπληρωματικού υπομνήματος με την αναμενόμενη βεβαίωση από το Υπουργείο Οικονομικών των Η.Π.Α.,

εφόσον αυτή προσκομισθεί πριν από την εκπνοή της προθεσμίας έκδοσης σχετικής απόφασης από την υπηρεσία μας.

Επειδή, μέχρι την ημερομηνία εκπνοής της προθεσμίας έκδοσης σχετικής απόφασης από την Δ.Ε.Δ. δεν έχει προσκομισθεί συμπληρωματικό υπόμνημα με την αναμενόμενη βεβαίωση από το Υπουργείο Οικονομικών των Η.Π.Α.

Επειδή τα κρίσιμα στοιχεία εισοδημάτων και παρακρατούμενων φόρων περιλαμβάνονται στα - συνημμένα στα έγγραφα - έντυπα(έντυπα δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος αλλοδαπών προσώπων) της φορολογικής αρχής των Η.Π.Α., τα οποία ως έντυπα φορολογικής αρχής χρίζουν Apostille σύμφωνα με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση του ΓΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1026/2014 Απόφασης του ΓΔΕ και αιτιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή, δεν έλαβε υπόψη τον παρακρατηθέντα στην αλλοδαπή φόρο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί. Ωστόσο, στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 63B του ΚΦΔ, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλλει αίτημα στη φορολογική αρχή για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.