



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/9/2023

Αριθμός απόφασης: 1333

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α206), 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β 1440/27-04-2017),
- δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατά της με αριθ. δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, προέκυψε για τον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 4.559,21 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 427,06 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό 4.986,27 ευρώ.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ιταλίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2017, απέκτησε εισόδημα από σύνταξη ύψους 19.379,23 ευρώ από την Ιταλία (.....). Κατά συνέπεια, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ προέβη σε οίκοθεν υποβολή της με αριθμό 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω έτος, στην οποία διέγραψε από τον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2017, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του Εντύπου Ε1 το ποσό των 15.901,82 ευρώ, που είχε δηλώσει ο προσφεύγων με την αρχική του δήλωση, και συμπλήρωσε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», το ποσό των 19.379,23 ευρώ. Συνεπεία της υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 4.986,27 ευρώ αντί του αρχικού ποσού 1.558,49 ευρώ, ήτοι επιπλέον φόρος ποσού 3.427,78 ευρώ (Α.Χ.Κ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης με τον συνυπολογισμό του φόρου που κατέβαλε στην αλλοδαπή, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εκ παραδρομής στην αρχική του δήλωση είχε δηλώσει στον κωδικό 659 το ποσό των 15.901,82 ευρώ, το οποίο προκύπτει από το εκκαθαριστικό της φορολογικής αρχής της Ιταλίας, μετά την αφαίρεση από το συνολικό εισόδημα αλλοδαπής, ποσού 19.379,23 ευρώ, του παρακρατηθέντος φόρου, ποσού 3.477,41 ευρώ.

2. Την υπέβαλε ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2017, κατόπιν σχετικής ειδοποίησης που έλαβε από την ημεδαπή φορολογική αρχή μέσω e-κοινοποίησης περί ανακριβούς δήλωσης συντάξεων προέλευσης Ιταλίας, και στη συνέχεια, με το με αριθμό πρωτ. αίτημα, υπέβαλε επίσημη μετάφραση της βεβαίωσης του ξένου φορέα καθώς και βεβαίωση με τη σφραγίδα APOSTILLE, προκειμένου να αποδείξει την παρακράτηση του ποσού των 3.477,41 ευρώ στην αλλοδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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. 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.»

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 Ν.1927/1991 (ΦΕΚ 17/15.2.1991/τ. Α) «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής, και του προσθέτου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου», ορίζεται ότι:

«Κεφάλαιο V Άρθρο 24 Αποφυγή διπλής φορολογίας

1. Συμφωνείται ότι η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται σύμφωνα με τις διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Στην περίπτωση της Ιταλίας:

Αν κάτοικος Ιταλίας αποκτά εισόδημα το οποίο φορολογείται στην Ελλάδα, η Ιταλία κατά τον καθορισμό των δικών της φόρων εισοδήματος, οι οποίοι αναφέρονται ειδικά στο άρθρο 2 της Σύμβασης αυτής, μπορεί να περιλάβει στη βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι εν λόγω φόροι το εισόδημα αυτό, εκτός αν προβλέπουν διαφορετικά ειδικές διατάξεις της Σύμβασης αυτής.

Στην περίπτωση αυτήν, η Ιταλία θα αφαιρεί από τους έτσι υπολογιζόμενους φόρους το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελλάδα αλλά κατά ποσό που δεν υπερβαίνει την αναλογία του προαναφερθέντος ιταλικού φόρου την οποία έχει το εν λόγω εισόδημα προς το συνολικό εισόδημα.

Καμιά έκπτωση, όμως, δεν χορηγείται εάν το εν λόγω εισόδημα υπαχθεί στην Ιταλία σε παρακρατούμενο τελικό φόρο, ύστερα από αίτηση του λαμβάνοντος το εισόδημα αυτό, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τον ιταλικό νόμο.

3. Στην περίπτωση της Ελλάδας: Αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Ιταλία, η Ελλάδα παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ιταλία

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Ιταλία.

Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στην Ιταλία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου.»

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, με την Απόφαση ΠΟΛ.1026/22-01-2014 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» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται 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 εγκύκλιο ΠΟΛ.1067/20-03-2015 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013», της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι:

«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.»

Επειδή, στο εγχειρίδιο «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017» της Α.Α.Δ.Ε., αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Κωδικοί 389-390

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλει φόρο με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Κωδικοί 651-652

Συμπληρώνεται το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που συμπληρώνεται στους κωδικούς 389-390 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης). Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β).»

Επειδή, στο με αρ. πρωτ.: Δ6Δ «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, διευκρινίζεται 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 υποθέσεων 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 την εγκύκλιο Ε.2147/26-07-2019 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» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται 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 23B 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 43 Α 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 ΓΓΔΕ 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, στην προκειμένη περίπτωση, με τα δεδομένα που διαβιβάσθηκαν στην Ελληνική φορολογική διοίκηση από τη φορολογική διοίκηση της Ιταλίας για το φορολογικό έτος 2017, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των δύο χωρών, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώθηκε ότι ο προσφεύγων απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2017 εισόδημα από σύνταξη ύψους 19.379,23 ευρώ από το

Συνεπεία της ως άνω ενημέρωσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε οίκοθεν υποβολή της με αριθμό 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω έτος, στην οποία διέγραψε από τον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2017, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του Εντύπου Ε1 το ποσό των 15.901,82 ευρώ που είχε δηλώσει ο προσφεύγων με την αρχική του δήλωση και συμπλήρωσε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», το ποσό των 19.379,23 ευρώ, χωρίς ωστόσο να καταχωρήσει στον κωδικό 651 το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στην αλλοδαπή, όπως προκύπτει από τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα.

Επειδή, κατόπιν υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα επιπλέον φόρος ποσού 3.427,78 ευρώ (τελικό χρεωστικό ποσό: 4.986,27 ευρώ – τελικό χρεωστικό ποσό: 1.558,49 ευρώ).

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής δήλωσε στον κωδικό 659 της αρχικής του δήλωσης το ποσό των 15.901,82 ευρώ (το οποίο προκύπτει από το εκκαθαριστικό της φορολογικής αρχής της Ιταλίας μετά την αφαίρεση από τη σύνταξη ύψους 19.379,23 ευρώ του παρακρατηθέντος φόρου ποσού 3.477,41 ευρώ). Για το λόγο αυτό, όπως επισημαίνει, κατόπιν σχετικής ενημέρωσής του από τη φορολογική αρχή μέσω e-κοινοποίησης περί ανακριβούς δήλωσης συντάξεων προέλευσης Ιταλίας, υπέβαλε ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2017 στη συνέχεια, με το με αριθμό πρωτ. αίτημα, υπέβαλε επίσημη μετάφραση της βεβαίωσης του ξένου φορέα καθώς και βεβαίωση με τη σφραγίδα APOSTILLE, προκειμένου να αποδείξει την παρακράτηση του ποσού των 3.477,41 ευρώ στην αλλοδαπή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2017, όφειλε να λάβει υπόψη της τον παρακρατηθέντα φόρο αλλοδαπής, η καταβολή του οποίου αποδεικνύεται από τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα που υπεβλήθησαν ηλεκτρονικά, κρίνεται βάσιμος και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, και την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, αφού ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος στην αλλοδαπή, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.