



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/10/2023

Αριθμός απόφασης: 914

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **05/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής **ενδικοφανή** προσφυγή του **του** με ΑΦΜ:....., κατοίκου, επί της οδού , κατά της με αριθμό/07-04-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 09-06-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με ΑΦΜ:....., 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 την με αριθμό ειδοποίησης/07-04-2023 (αριθμ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 7.343,47€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 856,32€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 8.199,79€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την ως άνω τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, κατόπιν ενημέρωσής του από την ΑΑΔΕ σχετικά με την ύπαρξη εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης, όπως προέκυψε από την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και άλλων χωρών, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Με την εν λόγω δήλωση συμπλήρωσε τον κωδ. 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» με το ποσό 26.219,82€ και τον κωδ.651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.16και 19» ποσό 6.439,07€.

Μετά τον έλεγχο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, η αρμόδια φορολογική αρχή εκκαθάρισε την ως άνω δήλωση τροποποιώντας το ποσό στον κωδ. 389 σε 32.692,85€ και μηδενίζοντας το ποσό στον κωδ. 651 και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μονομερώς από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.32 παρ.2 του ΚΦΔ στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, χωρίς να ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος στη Τσεχία ύψους 6.439,07€, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε βεβαίωση εκδοθείσα από τη φορολογική αρχή της Τσεχίας, αλλά από τον εργοδότη, ο οποίος όμως, ενήργησε ορθά και νόμιμα, σύμφωνα με την δικαιοδοσία που του παρέχει η νομοθεσία της Τσεχίας. Η προσκομισθείσα βεβαίωση φορολογητέων εισοδημάτων αποτελεί μία νόμιμη πράξη εκκαθάρισης φόρου που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Η φορολογική αρχή της Τσεχίας αδυνατεί να εκδώσει βεβαίωση με το φόρο που καταβλήθηκε το 2017 καθότι έχει παρέλθει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών ετών. Εσφαλμένα πραγματοποιήθηκε μονομερώς η εκκαθάριση από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς λαμβάνοντας υπόψη μόνο το εισόδημα από τη διασταύρωση, χωρίς να υπάρχει σχετική μνεία για το φόρο, γεγονός που αντιβαίνει στην αρχή της καλής πίστης.
2. Κατά το έτος 2017 πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις αναφορικά με την έννοια του φορολογικού κατοίκου Τσεχίας, κάτι που επιβεβαιώνεται από την αρμόδια φορολογική υπηρεσία της Τσεχίας η οποία εξέδωσε το αντίστοιχο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας και ως εκ τούτου κανένας φόρος δεν οφείλεται στην Ελλάδα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. "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, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2&3 του Κ.Φ.Δ. : «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 εντός της προθεσμίας 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, στο ν. Ν 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 – Υποκείμενα του φόρου «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.

Άρθρο 5 – Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

- α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,
- β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,
- γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,
- δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,
- ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης
- στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,
- η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,
- θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,
- ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,
- ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,
- ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1

Άρθρο 9 - Πίστωση του φόρου αλλοδαπής, «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.

Άρθρο 67 παρ.6 – Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου και καταβολή του φόρου, «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».**

Επειδή, σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Τσεχοσλοβακίας (ν.1838/1989 ΦΕΚ 86/28-03-1989/Τ.Α') ορίζεται:

Άρθρο 4 – Φορολογική κατοικία «1. Για τους σκοπούς της παρούσας Συμφωνίας, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ'αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου.

Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Συμβαλλόμενο αυτό Κράτος, μόνον όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ'αυτό το Κράτος.

2.Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί, ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο έχει την συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός απ'αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο, εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του»

Άρθρο 15 – Εξαρτημένες προσωπικές εργασίες

«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 22 Αποφυγή διπλής φορολογίας

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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθώς όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο Μητρώου της Υπηρεσίας μας, η μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Τσεχία, έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τις 01/01/2018, βάσει της με αριθμό/22-07-2019 δήλωσης μεταβολής.

Επειδή, από την νομίμως προσκομισθείσα βεβαίωση αποδοχών της εργοδότης εταιρείας του προσφεύγοντα που εδρεύει στην Τσεχία, αλλά και από το υπ' αριθμ...../15-06-2023 έγγραφο της Δ/σης διεθνών φορολογικών σχέσεων της ΑΑΔΕ, Τμήμα Β' – ΔΟΣ, στα πλαίσια ανταλλαγής πληροφοριών, προκύπτει ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2017 έλαβε καθαρές αποδοχές από εξαρτημένη εργασία ύψους 690.263 CZK (τσέχικες κορώνες) και κατέβαλε στη φορολογική αρχή της αλλοδαπής φόρο ύψους 169.635 CZK (τσέχικες κορώνες).

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός ότι κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 πρέπει να ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος στην Τσεχία γίνεται αποδεκτός. Καλείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί στην πίστωση του φόρου αλλοδαπής.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού..»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις αναφορικά με την έννοια του φορολογικού κατοίκου Τσεχίας και ως εκ τούτου, βάσει της ιδιότητάς του αυτής, κανένας φόρος δεν οφείλεται στην Ελλάδα, για εισοδήματα που έχουν προκύψει στην Τσεχία.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατόπιν πρόσκλησης της φορολογικής αρχής, υπέβαλε την υπ'αριθμ./07-04-2023 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, (αρ. ειδοπ...../2023) στην οποία συμπλήρωσε τον κωδ. 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» με το ποσό 26.219,82€ και τον κωδ.651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.16 και 19» ποσό 6.439,07€, χωρίς να υποβάλλει οποιαδήποτε επιφύλαξη σχετικά με τη φορολόγηση του ως άνω εισοδήματος. Περαιτέρω, ουδέποτε αιτήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς) την απαλλαγή φορολόγησης του επίμαχου εισοδήματος αλλοδαπής, αποδεικνύοντας ότι εν τοις πράγμασι το έτος 2017 ήταν κάτοικος Τσεχίας.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, λαμβάνοντας υπόψη τα συνημμένα δικαιολογητικά της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, απορρίπτοντας την πίστωση του φόρου αλλοδαπής, γεγονός που νομίμως αμφισβήτησε ο προσφεύγων στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Ωστόσο, η επίκληση της πλήρους απαλλαγής από τη φορολόγηση του εισοδήματος αλλοδαπής έτους 2017 απαραδέκτως προβάλλεται το πρώτον στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος από τον ίδιο και όχι στα πλαίσια του άρθρου 32 παρ.2 του Κ.Φ.Δ., όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων δύναται, στα πλαίσια του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, να υποβάλλει ανακλητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ως προς το επίμαχο εισόδημα αλλοδαπής και το φόρο αυτού, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά στη φορολογική αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **05-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Καλείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί σε νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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