



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08.11.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης:

1818

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 552

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 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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04.07.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ. κατοίκου Κέρκυρας, κατά της από 30.06.2023 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί του από 28.06.2023 υπ' αριθ. ηλεκτρονικού αιτήματός του περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το εις την ανωτέρω παράγραφο 4 ηλεκτρονικό αίτημα του προσφεύγοντος και την από 30.06.2023 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθ. πρωτ. /11.07.2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04.07.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ειδοποίησης/21.12.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με βάση την υπ' αριθ./21.06.2022 κοινή αρχική ηλεκτρονική δήλωση, για το φορολογικό έτος 2021, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 12.127,99 ευρώ. Η ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα με ανάρτηση στο λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα TAXISNET την 21^η.12.2022, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων ταυτόχρονα με την υποβολή της ως αρχικής δήλωσης υπέβαλε ηλεκτρονικό αίτημα στο οποίο επισύναψε την πρωτότυπη βεβαίωση αποδοχών του και την μετάφρασή της προκειμένου για την εκκαθάριση της. Η αρμόδια φορολογική Αρχή προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και στην έκδοση της ως άνω πράξης χωρίς να αναγνωρίσει το ποσό του φόρου επί αποδοχών αλλοδαπής προέλευσης που δήλωσε ο προσφεύγων στον κωδικό 265 του εντύπου Ε1 «φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (σε ευρώ)».

Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας τη ΑΑΔΕ, το με αριθ. ηλεκτρονικό αίτημα με συνημμένη την βεβαίωση αποδοχών του για την τροποποίηση της δήλωσης φορολογικού έτους 2021. Κατόπιν εξέτασης του ανωτέρω αιτήματος η αρμόδια φορολογική αρχή απάντησε ως εξής: «*Η τροποποιητική δήλωση που υποβάλλατε δεν γίνεται δεκτή. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1026/2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β)*».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο ίδιος τυγχάνει ναυτικός, δηλώνει εισόδημα από το εξωτερικό και ενώ έφερε σχετικές βεβαιώσεις για την παρακράτηση φόρου στο Μαρόκο, όπου και εργάζεται, αυτές δεν έγιναν δεκτές από την Δ.Ο.Υ. με αποτέλεσμα να καλείται να φορολογηθεί δύο φορές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επισυνάπτει ηλεκτρονική αλληλογραφία και σχετικές βεβαιώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 9 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3

Υποκείμενα του φόρου

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.

Άρθρο 4

Φορολογική κατοικία

1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 9

Πίστωση 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου,

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, 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», ορίζονται τα εξής:

«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 μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, στο άρθρο 23 «Εξάλειψη της διπλής φορολογίας» του ν.3820/2010 «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Μαρόκου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος» ορίζεται ότι:

«1. Όταν κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο - μνημονευόμενο Κράτος αναγνωρίζει, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2, ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

Εντούτοις, τέτοια έκπτωση, δεν υπερβαίνει το μέρος εκείνο του φόρου, όπως υπολογίστηκε πριν δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί σε ένα τέτοιο εισόδημα, το οποίο μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Όταν, σύμφωνα με τους νόμους του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μια απαλλαγή ή μείωση φόρων που καλύπτονται από την παρούσα Σύμβαση χορηγείται για τον σκοπό της ενθάρρυνσης της οικονομικής ανάπτυξης σε αυτό το Κράτος, ο φόρος ο οποίος θα είχε καταβληθεί αν δεν υπήρχε αυτή η απαλλαγή ή η μείωση θεωρείται ότι έχει καταβληθεί, για τους σκοπούς της παραγράφου 1.

3. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, το εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους εξαιρείται από τη φορολογία σε αυτό το Κράτος, αυτό το Κράτος μπορεί, ωστόσο, κατά τον υπολογισμό του ποσοστού του φόρου στο υπόλοιπο εισόδημα ενός τέτοιου κατοίκου, να λάβει υπόψη του το εισόδημα που έχει εξαιρεθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δηλώνει αποδοχές αλλοδαπής προέλευσης και ισχυρίζεται ότι καλείται να φορολογηθεί δύο φορές αφού η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτές τις σχετικές βεβαιώσεις που προσκόμισε για την παρακράτηση φόρου στο Μαρόκο.

Επειδή, εν προκειμένω από την προσκομισθείσα από τον προσφεύγοντα βεβαίωση αποδοχών, σε ελληνική γλώσσα, εκδοθείσα από την εταιρεία, προκύπτουν οι αποδοχές που έλαβε από την εταιρεία «..... S.A.» για το έτος 2021, αναφέρεται παρακρατηθείς φόρος, ενώ στην προβλεπόμενη από την ΠΟΛ. 1026/2014 βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής (η οποία δεν είναι μεταφρασμένη) δεν αναφέρεται ποσό παρακρατηθέντος φόρου και κατά συνέπεια δεν μπορεί να συμψηφιστεί φόρος με τον αναλογούντα στο δηλωθέν εισόδημα φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην αρμόδια Φορολογική Αρχή τα ως άνω οριζόμενα στην ΠΟΛ 1026/2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ δικαιολογητικά, ως όφειλε, ως εκ τούτου λόγω της συγκεκριμένης έλλειψης, δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1026/2014 για την πίστωση του φόρου, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04.07.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. κατοίκουΚέρκυρας, και την επικύρωση της από 30.06.2023 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί του από 28.06.2023 υπ' αριθ. ηλεκτρονικού αιτήματός του περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.