



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1678

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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' 1440/27-04-2017).

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. Τη με ημερομηνία 26/03/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/21-02-2024 (αριθμός δήλωσης)

εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26-03-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, η οποία υποβλήθηκε 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 την με αριθμό ειδοποίησης .../21-02-2024 (αριθμ.δήλωσης /2024) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 14.529,89€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.970,84€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 16.500,73€, έναντι του ποσού φόρου προς καταβολή ύψους 742,06€, που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης /03-05-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των 11.757,84€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης». Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /03-05-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 742,06€.

Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης /18-02-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συμπληρώνοντας τον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» με το ποσό των 48.306,44€ και τον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.14 και 17» με το ποσό των 4.937,22€

Η αρμόδια ΔΟΥ Δράμας διέγραψε το ποσό που είχε αναγράψει ο προσφεύγων στον κωδικό 651 διότι δεν προσκόμισε βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (εν προκειμένω στη Γερμανία) και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊστάμενου της ΔΟΥ Δράμας και την αναγνώριση του φόρου που έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή, ισχυριζόμενος ότι έλαβε αναδρομικούς μισθούς από την εταιρεία που εργαζόταν στην Γερμανία πριν τη συνταξιοδότησή του και έγινε παρακράτηση φόρου ποσού 4.937,22€, που αποδόθηκε στο Γερμανικό Κράτος από την εταιρία στην οποία εργαζόταν πριν την συνταξιοδότησή του. Ως εκ τούτου θεώρησε ότι δεν όφειλε να δηλώσει τους μισθούς και στην Ελλάδα, εντούτοις, μετά την ενημέρωση της ΑΑΔΕ, περί υποχρέωσης υποβολής σχετικής τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση σύμφωνα με το αρχείο βεβαιώσεων που του κοινοποιήθηκε. Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. Δράμας, ενώ αναγνώρισε το εισόδημα που αναγράφεται στη βεβαίωση προς φορολόγηση, εσφαλμένα δεν αναγνώρισε το φόρο που παρακρατήθηκε στη Γερμανία και δεν τον συμψήφισε με το φόρο που προέκυψε στην Ελλάδα. Τέλος, επιφυλλάσσεται να προσκομίσει στην Υπηρεσία μας βεβαίωση της εταιρείας σχετικά με την παρακράτηση του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν 4987/2022, ορίζεται ότι : «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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 –ΦΕΚ Α΄ 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 3**, 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.» Στο **άρθρο 5** ότι: «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,... 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1» και στο **άρθρο 9**, 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, περαιτέρω με τις διατάξεις της **Ε. 2041/2023** Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«8. Στην περίπτωση που υπάρχει διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν τις διατάξεις του άρθρου της οικείας Σύμβασης σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από απασχόληση, δηλαδή εξετάζουν εάν υπάρχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σε μία εκ των συμβαλλόμενων χωρών ή εάν και οι δύο χώρες έχουν δικαίωμα φορολόγησης.

9. Όταν έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί φόρος στην αλλοδαπή και προβλέπεται η πίστωσή του, δηλαδή είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, είτε το εισόδημα αποκτάται από χώρα με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦ, η οποία προβλέπει ότι έχουν και οι δύο χώρες δικαίωμα φορολόγησης και περιλαμβάνει διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν την μέθοδο της πίστωσης, τότε προκειμένου οι φορολογούμενοι να τύχουν της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 9 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β'170). Η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ), με την επιφύλαξη των διατάξεων τυχόν εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, η οποία υπερισχύει του άρθρου 9 του ΚΦΕ.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1026/2014** 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 [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.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος (2018) ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και όφειλε να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία θα περιλάμβανε το παγκόσμιο εισόδημά του.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε σύνταξη ύψους 11.757,84€ από τη Γερμανία και συγκεκριμένα από τον ασφαλιστικό φορέα , την οποία δήλωσε στην με αριθ. /03-05-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και φορολογήθηκε γι' αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το αρχείο διασταυρώσεων που απέστειλε η γερμανική φορολογική αρχή, ο προσφεύγων φαίνεται να έχει εισπράξει κατά το έτος 2018, πέραν της ως άνω σύνταξης και το συνολικό ποσό των 36.548,60€ από την εταιρία για το οποίο και παρακρατήθηκε συνολικό ποσό φόρου 4.937,22€, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται οποιοδήποτε έγγραφο ως προς το είδος του εισοδήματος (μισθός, σύνταξη, αποζημίωση κλπ.), ώστε κατά περίπτωση και κατ'εφαρμογή της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, να εξεταστεί αν ο προσφεύγων δικαιούται συμψηφισμού του φόρου που κατέβαλε στην αλλοδαπή.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1026/2014 δικαιολογητικά, ορθά η φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της με αριθ. /21-02-2024

υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018, δεν αποδέχθηκε τον παρακρατηθέντα φόρο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων έχει τη δυνατότητα να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 και να τύχει συμψηφισμού του φόρου αλλοδαπής έναντι του ελληνικού φόρου, προσκομίζοντας αντίστοιχα αποδεικτικά έγγραφα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /26-03-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Με αριθμό ειδοποίησης/21-02-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1 ^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018	16.500,73€
---	------------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.