



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12.12.2024

Αριθμός απόφασης: 3373

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά
α) της από και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2018, και
β) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου μη υποβολής για την οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

A) Με την απόκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό 1.937,09€, αντί του προηγούμενου ποσού 0,00 €.

B) Με την υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 καθώς δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αποτέλεσμα αυτή να υποβληθεί από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Σύντομο Ιστορικό:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 στην οποία δεν περιέλαβε εισοδήματα για ποσό αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες το οποίο έλαβε στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα από την Τσεχία. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που περιήλθαν στη Φορολογική Αρχή της Ελλάδος στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ο προσφεύγων απέκτησε κατά το έτος 2018 εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες στην Τσεχία συνολικού ποσού 16.559,40 € κι η φορολογική αρχή ενημέρωσε τον προσφεύγοντα περί της υποχρέωσης δήλωσης του εν λόγω ποσού. Κατόπιν τούτου και καθώς ο προσφεύγων δεν προέβη στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, εκδόθηκε οίκοθεν η προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., με την καταχώριση του ποσού των 16.559,40 € στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) να ληφθεί υπόψη ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 διέμενε και εργαζόταν στην Τσεχία για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών, β) να ληφθεί υπόψη ο αναλογών φόρος των 85.365 CZK ή 3.328,46 € και μετά από πίστωση φόρου σύμφωνα με την Τσεχική νομοθεσία ο παρακρατηθείς φόρος ποσού 60.645 CZK ή αντίστοιχα 2.364,60 € από τον εργοδότη του στην Τσεχία για τα εισοδήματά του φορολογικού έτους 2018 από μισθωτή εργασία στην Τσεχία και γ) να ακυρωθούν μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κατά το φορολογικό έτος 2018 τυγχάνει μόνιμος κάτοικος ΤΣΕΧΙΑΣ όπου εργαζόταν για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών. Προσκομίζει προς επίρρωση τούτου σχετικό μισθωτήριο οικίας του στην Τσεχία και τη συναφθείσα σύμβαση εργασίας του με την εργοδότη εταιρεία.

2. Κατά το ίδιο φορολογικό έτος εργαζόμενος ως μισθωτός στην Τσεχία έλαβε αποδοχές για τις υπηρεσίες του οι οποίες ανήλθαν στο ποσό των 424.709 CZK ή 16.559,79€ σύμφωνα με τη μέση τιμή του δελτίου τιμών συναλλάγματος της Τράπεζας της Ελλάδος έτους 2018 (μέση ισοτιμία έτους 2018 1€/25,647CZK).

3. Στην περίπτωση του η Ελληνική Φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα στην Ελλάδα εισοδήματά του τις αποδοχές του από τη μισθωτή εργασία στην Τσεχία όπου και διέμενε για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών πλην όμως δεν προέβη ως όφειλε στην πίστωση του φόρου που του έχει παρακρατηθεί από τον εργοδότη του και αποδοθεί στην Τσεχική Φορολογική Αρχή.

4. Συνεπώς οι ανωτέρω με την παρούσα προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν καταχρηστικές, μη νόμιμες και ακυρωτές, παραβιάζουν δε τα ατομικά Συνταγματικά του δικαιώματα για τη νόμιμη φορολόγηση των εισοδημάτων του, την Ελληνική φορολογική νομοθεσία φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, αλλά και τις υπερνομοθετικής ισχύος συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

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 διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

«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 και οικονομικούς 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. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, 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»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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 στην ΠΟΛ. 1026/22.1.2014 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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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.»

Επειδή, με την Α.1041/2019 ορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή, και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

.....

7. Για το εισόδημα όλων των κατηγοριών (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής και έχει καταβληθεί γι' αυτό ή έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον έχει δικαίωμα να φορολογήσει και η αλλοδαπή χώρα και η Ελλάδα, δηλαδή είτε προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσουν και οι δύο χώρες, είτε δεν υπάρχει σύμβαση με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, ο φόρος πιστώνεται μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ). Το ποσό που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε αναγράφεται στους κωδικούς 651 - 652 αν πρόκειται για εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης, τους κωδικούς 265-266 αν πρόκειται για εισόδημα αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού, τους κωδικούς 469-470 για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 653-654 για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 683 - 684 για μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, τους κωδικούς 175-176 για εισόδημα από ακίνητη περιουσία και τέλος τους κωδικούς 867-868 για υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου.

Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύνανται να καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση δικαιολογητικών.

Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτηση του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 ν. 4174/2013) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην ΠΟΛ.1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (170Β).

Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες 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, περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Προκειμένου για εισοδήματα από τις Η.Π.Α. πιστώνεται μόνο το ποσό του ομοσπονδιακού φόρου των Η.Π.Α. και όχι και ο πολιτειακός φόρος.»

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Τσεχίας που κυρώθηκε με το ν. 1838/1989 “Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας της Τσεχοσλοβακίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου”:

«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 υπηρεσίες

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 στο υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα «Έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης» διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, ενώ στην περιπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 14 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, είναι σύμφωνα με το άρθρο 7, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

3. Ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής, αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων της αλλοδαπής προέλευσης και στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν και τα εισοδήματα

ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΔΕΑΦ Α 1046878 ΕΞ 2017/ 27.3.2017 έγγραφό μας).

4. Μετά από τα παραπάνω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία μόνο των κρατήσεων των ημεδαπών ασφαλιστικών ταμείων και για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, προκύπτει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι εργοδότες, όπως αυτές αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που προσκομίζονται για τη δήλωση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται ότι μετά την έκπτωση των κρατήσεων αυτών, προκύπτει το καθαρό εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίστηκε και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην αλλοδαπή, δηλαδή το εισόδημα που θεωρείται στην αλλοδαπή ως εισόδημα που υπάγεται σε φορολόγηση (φορολογητέο εισόδημα).»

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, αξιοποιώντας τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τα οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος απέκτησε εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες στην Τσεχία ποσού 16.559,40 € ενώ δεν απεστάλησαν πληροφορίες για τυχόν παρακρατηθέντα φόρο. Τα εν λόγω ποσά δεν δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στην ελληνική φορολογική αρχή και για τον λόγο αυτό εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 διέμενε και εργάζονταν στην Τσεχία για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει μισθωτήριο οικίας στην Τσεχία και βεβαίωση της εργοδότης εταιρείας.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκόμισε τα οριζόμενα από την παράγραφο 2 της ΠΟΛ. 1201/2017 (ΦΕΚ Β' 4441/15- 12-2017) δικαιολογητικά και ειδικότερα, τη βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή της Τσεχίας, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος Τσεχίας ή την προβλεπόμενη αίτηση για την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ με ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), προκειμένου να διαπιστωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Τσεχίας για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι στην Τσεχία του έχει παρακρατηθεί από τον εργοδότη του φόρος ποσού 60.645CZK ή 2.364,60 € για τα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία φορολογικού έτους 2018, ο οποίος θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος στην Ελλάδα.

Επειδή προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει α) υπολογισμό φόρου και φορολογικού πλεονεκτήματος για το φορολογικό έτος 2018 από την τσεχική εργοδότης εταιρείασύμφωνα με την οποία η φορολογική βάση μειωμένη κατά τα μη φορολογητέα ποσά ανέρχεται σε 569.100CZK (ή 16.559,40€ λαμβάνοντας υπόψη το Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2018) και ο συνολικά

πραγματικά παρακρατηθείς φόρος (μειωμένος κατά την πίστωση φόρου και αυξημένος κατά την εισφορά αλληλεγγύης) ανέρχεται σε 60.645CZK (2.364,60€ λαμβάνοντας υπόψη το Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2018), β) την από βεβαίωση της εταιρείας ορκωτών λογιστών σύμφωνα με την οποία για το έτος 2018 έχει αποδοθεί για λογαριασμό του προσφεύγοντος ποσό φόρου 60.645CZK, το οποίο αντιστοιχεί σε 2.364,60€ σύμφωνα με το Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1026/2014 δικαιολογητικά και απέδειξε τον ισχυρισμό του ότι στην Τσεχία του έχει παρακρατηθεί από τον εργοδότη του φόρος ποσού 60.645CZK ή 2.364,60 € για τα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία φορολογικού έτους 2018, ποσού 569.100CZK ή 16.559,40€.

Συνεπώς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ θα πρέπει να προβεί σε πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε την αλλοδαπή για το εισόδημα που απέκτησε εκεί ο προσφεύγων από μισθωτή εργασία λαμβάνοντας υπό την πρόβλεψη της παρ. 2 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην παρ. 1 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή στο άρθρο 54 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (προγενέστερος Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ,

β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 7 του ν. 5104/2024 (νέος Κ.Φ.Δ.):

«7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα,

β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ,

γ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ,»

Επειδή κατόπιν της διενέργειας της νέας εκκαθάρισης θα τυγχάνουν εφαρμογής οι ανωτέρω διατάξεις του Κ.Φ.Δ. η υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και α) την **τροποποίηση** της απόκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και β) την **ακύρωση** της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου.

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.